

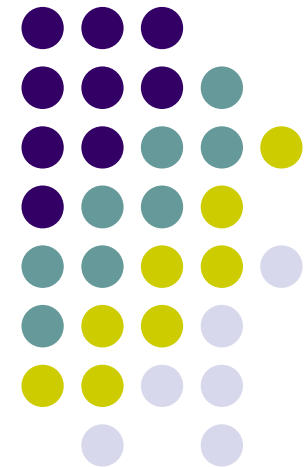
Evación, Elusión y Economía de Opción en el Ámbito Tributario

Lic. Mario J. Pires A.

Profesor de IDEPROCOP

Coordinador del Programa de Evaluación del Riesgo

Tributario CENDECO – UNIMET





Preguntas Planteadas

1. ¿Por qué surge en la sociedad el fenómeno de la evasión, elusión y economía de opción en el ámbito tributario?
2. ¿Cuál es la diferencia entre evasión, elusión y economía de opción en el ámbito tributario?
3. ¿Cuál de estos términos es aceptado por la Administración Tributaria?
4. ¿Mediante que hechos se expresa la evasión, elusión y economía de opción en el ámbito tributario?
5. ¿Cuál es la consecuencia jurídica en Venezuela para los sujetos pasivos de estar en una situación de hecho que implique la evasión o elusión fiscal, así como en la economía de opción en el ámbito tributario?



¿Por qué surge en la sociedad el fenómeno de la evasión, elusión y economía de opción en el ámbito tributario?





La obligación de pagar tributos data de tiempos inmemoriales, no es aún hoy día, aceptada con facilidad.

Los sujetos pasivos aducen para oponerse al pago de tributos, entre otras, el no retorno del pago efectuado por parte de éstos con la actividad que desarrolla el Estado.



Afirman igualmente que el dinero entregado al Estado sería mal invertido por éste, de manera tal que, él debe permanecer en manos de los particulares, pues ellos invertirían los fondos de manera eficiente y eficaz.





Existe una especie de contradicción en la voluntad ciudadana, por una parte le es chocante, se resiste al pago de los tributos, pero por otra acepta y quiere que el estado exista para que le brinde los servicios públicos necesarios para desarrollar sus actividades cotidianas.





La referida contradicción en la voluntad ciudadana produce las siguientes consecuencias :

- 1) El sujeto pasivo no paga tributos.
- 2) El sujeto pasivo trata de pagar la menor cantidad posible de tributo, en algunos casos de manera legal y en otros de forma ilegal.

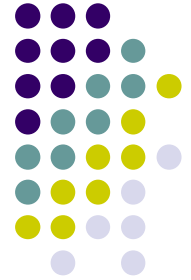




- Resistencia natural al pago de algo.
- Resistencia al pago de los tributos.
- Búsqueda del ahorro fiscal o tributario.



Resistencia al pago de los tributos:



Sentimiento que se expresa a través de una conducta que busca reducir o eliminar el pago de los tributos, generado básicamente por una variable endógena y una variable exógena :

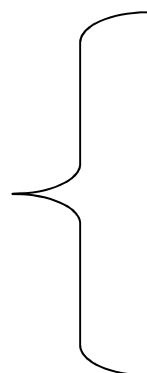
Variable endógena: naturaleza sociológica del ser humano.

Variable exógena: la falta de una contraprestación eficiente y eficaz por parte del Estado en los servicios públicos que utilizan los ciudadanos.





- La resistencia al tributo se expresa principalmente por un comportamiento de oposición frente a la obligación tributaria (es decir una **oposición a cumplir con el aspecto material del tributo e indirectamente en su aspecto formal**).
- Esa expresión se materializa en la práctica a través de la:



Evasión fiscal.

Elusión fiscal.

Economía de opción.





ESCRIBAS

En el reino de los faraones egipcios, los recaudadores de impuestos eran conocidos como *escribas*, estos impusieron un impuesto al aceite de cocina. **Para asegurarse de que los ciudadanos no estaban burlando el impuesto**, los escribas auditaban las cantidades apropiadas de aceite de cocina que eran consumidas, y que los ciudadanos no estaban usando residuos generados por otros procesos de cocina como sustitutos para el aceite gravado.





AL CAPONE

En 1927 fue detenido finalmente por evasión de impuestos, y en el año 1931, condenado a once años de prisión. Ingresó en la cárcel de Atlanta en 1932, y en 1934 fue trasladado al centro penitenciario de Alcatraz.





“ 2009 Según el senador Byron Dorgan así pueden "evadir legalmente". En EE.UU. el impuesto corporativo es del 35% pero en el paraíso fiscal la tasa efectiva es 5%” .

“Seagate Tecnología, el mayor fabricante de discos duros para PC del mundo, tiene su sede en California. Sin embargo, en los documentos que presenta a la Comisión de Bolsa y Valores de Estados Unidos (SEC) la dirección que aparece corresponde a George Town, la capital de las Islas Caimán.

Las Islas Caimán no cobran impuesto sobre la renta corporativa a las empresas registradas en el país. Este refugio del Caribe ha ayudado a compañías como Coca Cola Co. y Oracle Corp. a **"evadir legalmente el pago de miles de millones de dólares en impuestos al gobierno estadounidense"**, dijo el senador Byron Dorgan”





¿Cuál es la diferencia entre evasión, elusión y economía de opción?



Consideraciones Generales



- No existe en la Doctrina acuerdo unánime con relación a la definición de estos tres aspectos.
- Las administraciones tributarias por lo general no aceptan como legal ninguno de estos tres (3) conceptos.
- Existe intereses contrapuestos entre el sujeto activo y los sujetos pasivos que hace polémica la discusión de lo legal o no de estos conceptos



Por ejemplo, para algunos autores:

- No existe la figura de la elusión y engloban todo el actuar del sujeto pasivo dentro de la definición de evasión.
- La elusión engloba a la economía de opción.
- Existe la elusión fiscal ilícita y la elusión fiscal lícita.

Evasión Fiscal



- El significado gramatical de evadir según el Diccionario de la Lengua Española es: fugarse, escaparse, lo cual supone que ya estamos dentro de algo, que en el caso concreto sería la obligación tributaria ya acaecida y la evasión sería fugarse o salirse de ella.

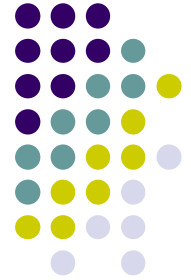


Evasión Fiscal



- Se produce la evasión cuando a través de cualquier medio se engaña o induce a error a la Administración Tributaria, a los fines de evitar fraudulentamente el cumplimiento de la obligación tributaria, cuando esta ya ha nacido como consecuencia de la materialización del hecho imponible, todo con el propósito deliberado de obtener un beneficio económico ilegalmente para si o para un tercero en detrimento de los Derechos del Fisco.

Evasión Fiscal



- No hay evasión sin dolo, es decir, sin intención de causar una daño.
- Si la obligación tributaria ya nacida, no es satisfecha por el sujeto pasivo, por simple infracción culpable de la ley (producto de negligencia, impericia o imprudencia) se habrá producido una contravención, esto es, la disminución legítima del ingreso tributario, pero en ningún caso la defraudación

Evasión Fiscal



- La violación de la ley materializada a través de la evasión, no es la violación tosca y fácilmente constatable del simple contraventor; es, por el contrario, mucho más sutil y elaborada. Por esa razón el hecho típico exige la presencia de la simulación (*), la maniobra o cualquier otra forma de engaño.

(*) Simulación: Acto 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.



Elusión Fiscal

- El significado gramatical de eludir según el Diccionario de la Lengua Española es: esquivar una dificultad, un problema o evitar algo con astucia o maña, lo cual supone que no estamos dentro de algo, que en el caso concreto sería la obligación tributaria no acaecida y la elusión sería esquivarla o evitarla a ella.



Elusión Fiscal



- La elusión fiscal es cuando se evita la ocurrencia del hecho imponible mediante el uso abusivo de formas y procedimientos jurídicos exorbitantes, cuyo único propósito es fiscal. El abuso anida en la utilización deliberada de una forma con el único fin de neutralizar los efectos tributarios que habría tenido el uso de la forma típica y adecuada, según el propósito perseguido por el sujeto pasivo.

Elusión Fiscal



- La elusión constituye para muchos un fraude a la ley tributaria (*)

(*) Fraude a la Ley: “..El amparo en una norma tributaria no adecuada a un supuesto concreto, para defraudar otra que responde a dicho supuesto..” Javier Pérez Arraiz.

- “..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 mas reducida que aquellos medios normales o usuales

Economía de Opción



- Se entiende como economía de opción aquellas opciones de ahorro fiscal que las propias leyes tributarias, de manera expresa o tácita, ponen a disposición de los sujetos pasivos.
- El negocio realizado es transparente, legítimo, abierto y coincide con el propósito real de quienes intervienen en él.



Economía de Opción

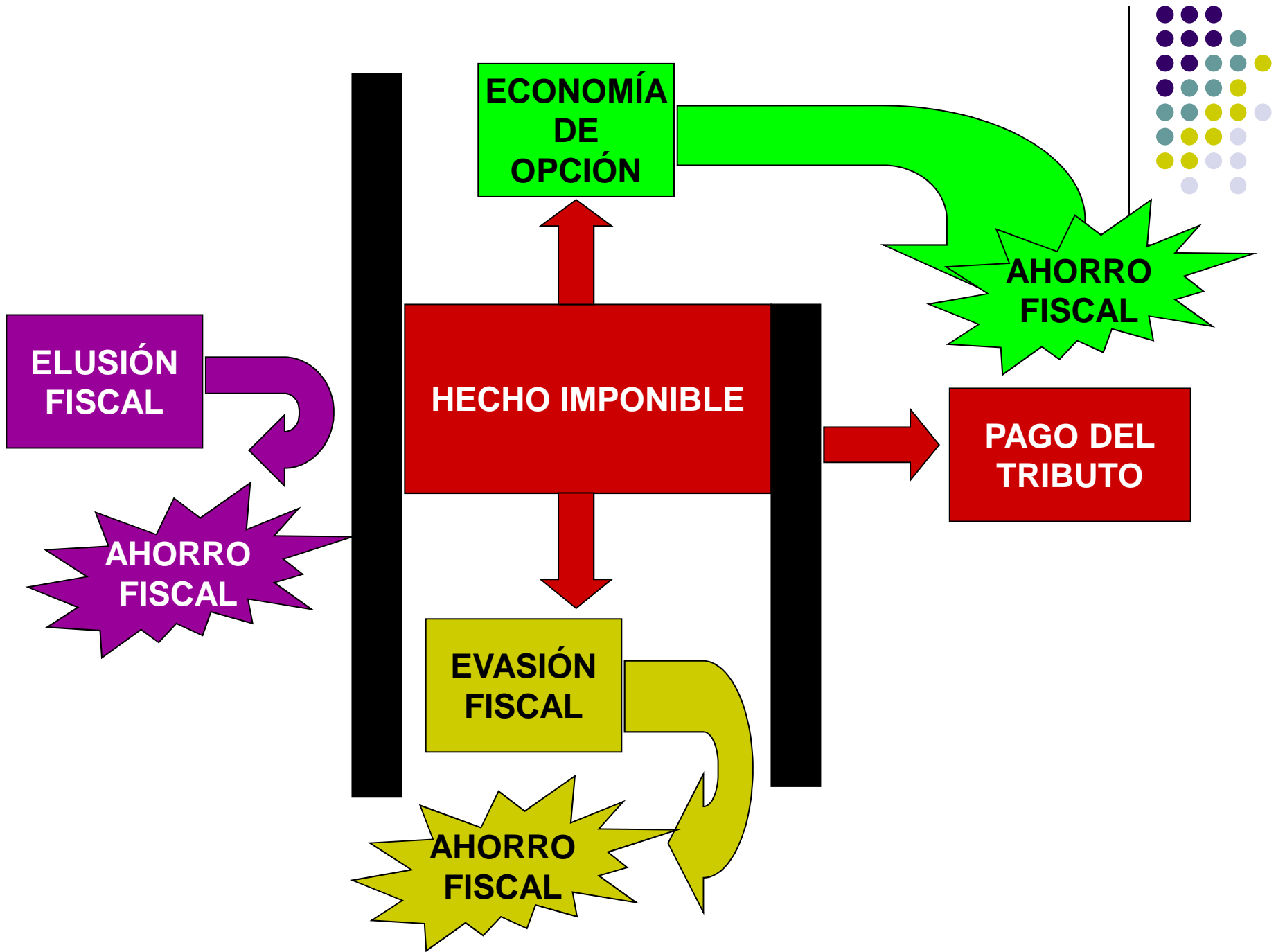


- No hay fraude a la Ley Tributaria, pues el sujeto se ampara en una norma perfectamente aplicable al caso concreto y constituye una opción legítima ofrecida por el propio ordenamiento.
- No hay deformaciones atípicas del negocio jurídico, ni se viola el espíritu de la Ley Tributaria.
- Se sustenta en el principio universal de que nadie tiene que organizar sus negocios de la forma que pague más impuestos.



Economía de Opción

- “..Existen casos en los cuales la ley tributaria establece formas jurídicas que implican un no pago o un 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 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, como segunda consecuencia, una disminución en la carga tributaria.



El propósito de minimizar la carga fiscal puede ir entonces:



- De la racionalización de las actividades con trascendencia tributaria, aprovechando al máximo las ventajas y beneficios que concedan las propias leyes fiscales (**economía de opción**).
- Pasando por el abuso de las formas y procedimientos jurídicos para evitar la ocurrencia del hecho imponible (**elusión fiscal**).
- Hasta la violación abierta y directa del ordenamiento jurídico por el uso intencional de maniobras fraudulentas destinadas a ocultar la ocurrencia del hecho imponible e incumplir la obligación tributaria (**evasión fiscal**).



¿Cuál de los términos es aceptado por la administración tributaria?





- La economía de opción es aceptada por la Administración Tributaria.
- Rechaza categóricamente los términos evasión y elusión fiscal, así como el termino planificación fiscal.



¿Mediante qué hechos se expresa la evasión, elusión y economía de opción en el ámbito tributario?



Evación Fiscal y Elusión fiscal - Caso Enron



- Enron tramó una serie de transacciones para la reducción de impuestos, que engrosaron sus declaraciones de ingresos en unos **mil millones de dólares** entre 1995 y 2001 y magnificaron el volumen y solidez de sus operaciones.





- Robert J. Hermann, ex director ejecutivo y asesor general impositivo, detalló que considerando sólo el año 2000, 296 millones de dólares, es decir, **el 30% de las utilidades** registradas por Enron en su informe anual - provinieron de estas estrategias eventuales de **ahorro de impuestos**, y no de los negocios de distribución y trading de energía.





- Las revelaciones de Hermann sobre los **impuestos** muestran una **segunda estrategia** que emplearon los directivos de Enron para que la compañía pareciese más rentable y para mantener su imagen de una de las empresas más exitosas de los EE.UU.
- Una investigación ordenada por el directorio de Enron determinó que la empresa se valió de **maniobras contables con sociedades que creaba por fuera de los libros para inflar las ganancias en unos US\$1.000 millones 1997**



- **Para pagar menos impuestos**, Enron trabajó con importantes abogados y bancos **para transferir préstamos, valores y bienes de la empresa entre subsidiarias y sociedades y entidades especialmente creadas, algunas offshore**. Cada dólar que no se tributaba se computaba como dólar **de ganancia** post-impuestos.





- **En las entrevistas, Hermann defendió la legalidad de los mecanismos de su departamento y dijo que fueron minuciosamente elaborados para cumplir con las normas del IRS, el ente recaudador de EE.UU.** Pero las estrategias tributarias de Enron se encuentran bajo la lupa de las comisiones parlamentarias que investigan si los directivos violaron la normativa sobre valores engañando a los inversores.

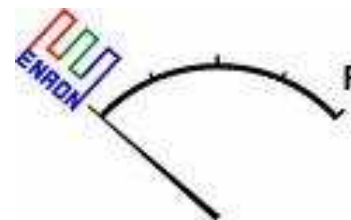




- El ex director confesó que en los últimos años se sintió cada vez más inquieto ante **el aumento de las ganancias declaradas por la empresa que provenían de pases impositivos y no de la operatoria comercial.**
- Dijo que a la unidad tributaria de Enron, al igual que otros departamentos del gigante energético, **se la presionaba fuerte para que produjera utilidades declarables, en su caso mediante la reducción de costos impositivos.**



- En 1995, la gente de Hermann ideó la **primera transacción estructurada, llamada Tanya**, que reportó una ganancia de 66 millones de dólares. En este caso, Enron creó una nueva unidad, la cual emitió acciones preferidas y se las transfirió a Enron, que luego las vendió nuevamente a los ejecutivos y a pérdida, creando la deducción tributaria.





- Hermann declaró que Enron creó un **grupo especial** de "operaciones estructuradas" dentro de su área impositiva, que llegó a tener 20 empleados. Agregó que el grupo era liderado por el vicepresidente R. Davis Maxey, abogado y contador. La tarea de este ejecutivo era apuntar a nuevas estrategias de reducción de impuestos, y , según Hermann, constantemente tenía conversaciones con conocidos especialistas en bancos y con estudios de abogados en busca de ideas y posibles socios.





- Los arreglos impositivos, 11 desde 1995, llevaban nombres en código como **Tomás**, **Teresa** y **Tammy** - nombres de huracanes que empezaban con la letra "t", igual que "tributo". Juntas, las estructuras le dieron casi US \$ 1.000 millones en ganancias desde 1995.



Evación Fiscal - Caso Presidente de la Constructora Costa del Lago S.A.



- El SENIAT impulsó la acción por una suma defraudada de 3 millardos de bolívares **Primera condena por defraudación fiscal aplica Tribunal Segundo de Juicio del Zulia** La sentencia que condena con pena de **prisión de 3 años y 9 meses** al Presidente de la Constructora Costa del Lago S.A **por la comisión del delito de defraudación tributaria**, adoptada por el Tribunal Segundo de Juicio del Circuito Judicial Penal del estado Zulia, **marca un precedente único hasta ahora en la historia de la Administración Tributaria venezolana.**





“...Durante el debate oral y público quedó probado el **dolo en la conducta del acusado** en su carácter de representante de la contribuyente, cuando en forma deliberada **obstaculizó la función recaudadora del Estado para obtener el tributo a que tiene derecho, a través de actos que le produjeron una ganancia indebida** en desmedro del Fisco Nacional, viéndose mermado al Estado Venezolano el cumplimiento de sus deberes con el colectivo, **el acusado con su conducta deliberada indujo a la Administración Tributaria a actuar bajo la creencia que el contenido de sus declaraciones y registros de sus libros era verdadero, cuando:**



- ✓ Aumentaba las compras efectuadas y consecuentemente los créditos fiscales y los gastos, procurándose una disminución del impuesto.
- ✓ El acusado declaró cifras y datos falsos a la Administración Tributaria, así como omitió circunstancias que falseaba la determinación de la obligación tributaria.
- ✓ Sus declaraciones no coincidían con los registros de sus libros.
- ✓ Omitió dolosamente la declaración de hechos previstos en la ley como imponibles.
- ✓ No proporcionó la documentación correspondiente; lo antes referido estuvo conformado por lo siguiente:



- **En cuanto a Créditos Fiscales:** diferencias en los excedentes de créditos fiscales; facturas afectadas de falsedad al tratar de comprobar la información no fueron ubicados los domicilios que señalaban las facturas, y otras se encontraban en quiebra y nunca han sido calificadas como contribuyentes; registros sin factura original, facturas que no cumplen con los requisitos, créditos no deducibles, créditos no procedentes, diferencias entre las compras declaradas y las registradas en los libros.



- **En cuanto a los débitos fiscales:** facturas sin soporte original, debito fiscal improcedente y determinación de oficio.
- **En cuanto a los ingresos:** facturas anuladas sin soporte original.
- **En cuanto a Costos:** facturas sin RIF, duplicidad de registros, facturas no fehacientes, registros sin comprobación.
- **En cuanto a Gastos:** Registros sin comprobación, facturas sin RIF, gastos no normales ni necesarios, gastos improcedentes, duplicidad de registro.



- Por lo que quedó probado en el debate que el acusado incurrió en los supuestos contenidos en los ordinales 1, 3, 7, 9, y 10 del artículo 117 y del artículo 116 del Código Orgánico Tributario...”.



Economía de Opción



Venezuela ofreció incentivos fiscales a las petroleras internacionales que operan en sus yacimientos para que construyan refinerías que eleven la capacidad nacional de refinación, dijo el ministro de Energía y Petróleo, Rafael Ramírez. Ramírez detalló que la compañía italiana ENI y las rusas asociadas en el llamado Consorcio Nacional Petrolero (CNP), que explotarán la rica Faja Petrolífera del Orinoco (centro-oeste), ya han recibido la propuesta respectiva.

Se les ofreció, detalló, el modelo tradicional que fija los gravámenes en un 50%, así como uno especial que prevé que ese porcentaje baje a 34% si deciden la construcción de una refinería.



¿Cuál es la consecuencia jurídica en Venezuela para los sujetos pasivos que se encuentren en una situación de hecho que implique la evasión o elusión fiscal, así como en la economía de opción en el ámbito tributario?





Evasión Fiscal

Artículo 116: Incurre en defraudación tributaria el que mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquiera otra forma de engaño induzca en error a la Administración Tributaria y obtenga para sí o un tercero un enriquecimiento indebido superior a dos mil unidades tributarias (2.000 U.T.), a expensas del sujeto activo a la percepción del tributo.

La defraudación será penada con prisión de seis (6) meses a siete (7) años. Esta sanción será aumentada de la mitad a dos terceras partes, cuando la defraudación se ejecute mediante la ocultación de inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Cuando la defraudación se ejecute mediante la obtención indebida de devoluciones o reintegros por una cantidad superior a cien unidades tributarias (100 U.T), será penada con prisión de cuatro (4) a ocho (8) años.

Parágrafo Único: A los efectos de determinar la cuantía señalada en este artículo, se atenderá a lo defraudado en cada liquidación o devolución, cuando el tributo se liquide por año. Si se trata de tributos que se liquidan por periodos inferiores a un año o tributos instantáneos, se atenderá al importe defraudado en las liquidaciones o devoluciones comprendidas en un año.



Artículo 117: Se considerarán indicios de defraudación, entre otros:

1. Declarar cifras o datos falsos, u omitir deliberadamente circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.
2. No emitir facturas u otros documentos obligatorios.
3. Emitir o aceptar facturas o documentos cuyo monto no coincida con el correspondiente a la operación real.
4. Ocultar mercancías o efectos gravados o productores de rentas.
5. Utilizar dos o más números de inscripción, o presentar certificado de inscripción o identificación del contribuyente, falso o adulterado, en cualquier actuación que se realice ante la Administración Tributaria o en los casos en que se exija hacerlo.
6. Llevar dos o más juegos de libros para una misma contabilidad, con distintos asientos.
7. Contradicción evidente entre las constancias de los libros o documentos y los datos consignados en las declaraciones tributarias.
8. No llevar o exhibir libros, documentos o antecedentes contables, en los casos en que los exija la ley.
9. Aportar informaciones falsas sobre las actividades o negocios.
10. Omitir dolosamente la declaración de hechos previstos en la ley como imponibles, o no se proporcione la documentación correspondiente.
11. Producir, falsificar, expender, utilizar o poseer especies gravadas cuando no se hubiere cumplido con los registros o inscripción que las leyes especiales establecen.
12. Ejercer clandestinamente la industria del alcohol o de las especies alcohólicas.
13. Emplear mercancías, productos o bienes objeto de beneficios fiscales, para fines distintos de los que correspondan.
14. Elaborar o comercializar clandestinamente con especies gravadas, considerándose comprendidas en esta norma la evasión o burla de los controles fiscales, la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control, o su destrucción o adulteración; la alteración de las características de las especies, su ocultación, cambio de destino o falsa indicación de procedencia.
15. Omitir la presentación de la declaración informativa de las inversiones realizadas o mantenidas en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

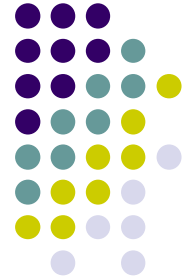


Elusión Fiscal

Artículo 16: Cuando la norma relativa al hecho imponible se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse o 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.

Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imponibles, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes, y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias.

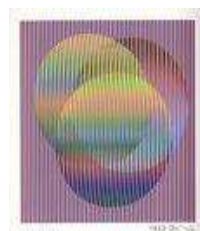
Economía de Opción



- No tiene consecuencia jurídica



MUCHAS GRACIAS POR SU ATENCIÓN



MARIO J PIRES A