

LEGALIDAD TRIBUTARIA Y ELUSIÓN  
Desmitificación y propuestas



HUGO OSORIO MORALES

LEGALIDAD TRIBUTARIA Y ELUSIÓN  
Desmitificación y propuestas

LEGALIDAD TRIBUTARIA Y ELUSIÓN  
Desmitificación y propuestas  
Hugo Osorio Morales

*Primera edición, febrero 2025*

© 2025: HUGO OSORIO MORALES  
© 2025: PALESTRA EDITORES S. A. C.  
Plaza de la Bandera 125, Pueblo Libre, Lima, Perú  
Telf. (+511) 6378902 - 6378903  
palestra@palestraeditores.com / www.palestraeditores.com

Impresión y encuadernación:  
ENOTRIA S. A.  
Av. Nicolás Ayllón 2890, Ate, Lima  
Febrero, 2025

Cuidado de estilo y edición:  
JESÉ DAVID ARIAS AGUILA

Diagramación:  
ENRIQUE TOLEDO NAVARRO

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N.º 2025-  
ISBN: 978-612-325-

Tiraje: 500 ejemplares

*Impreso en Perú / Printed in Peru*

---

TODOS LOS DERECHOS RESERVADOS. QUEDA PROHIBIDA LA REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL DE ESTA OBRA, BAJO NINGUNA FORMA O MEDIO, ELECTRÓNICO O IMPRESO, INCLUYENDO FOTOCOPIADO, GRABADO O ALMACENADO EN ALGÚN SISTEMA INFORMÁTICO, SIN EL CONSENTIMIENTO POR ESCRITO DE LOS TITULARES DEL *COPYRIGHT*.

---

# CONTENIDO

ABREVIATURAS.....	9
INTRODUCCIÓN .....	11
<i>Capítulo I</i>	
LEGALIDADES .....	47
Introducción .....	47
1. Legalidad como principio general.....	48
2. Legalidad penal: fundamento, reserva, tipicidad y crisis.....	55
3. Fundamentos de la legalidad tributaria.....	70
4. Legalidad tributaria: desambiguación y propuesta conceptual.....	85
5. Conclusiones del capítulo.....	93
<i>Capítulo II</i>	
LA RESERVA TRIBUTARIA, SU RECURRENTE CRISIS Y LA ELUSIÓN .....	95
Introducción .....	95
1. Un caso paradigmático.....	97
2. La recurrente crisis de la reserva tributaria .....	103

## CONTENIDO

3. Herramientas conceptuales.....	130
4. Los alcances de la crisis: NGA, elusión y reserva.....	138
5. Algunas propuestas preliminares.....	163
6. Conclusiones del capítulo.....	170

### *Capítulo III*

TAXATIVIDAD TRIBUTARIA, ELUSIÓN Y SEGURIDAD JURÍDICA .....	173
Introducción .....	173
1. Taxatividad .....	176
2. Seguridad jurídica .....	180
3. Discursos dogmáticos sobre la tipicidad tributaria .....	192
4. Conclusiones del capítulo.....	218

### *Capítulo IV*

INTERPRETACIÓN: TEORÍA(S) Y CONCEPTOS.....	221
Introducción .....	221
1. El contexto de la indeterminación. Un ejemplo.....	223
2. Textos, enunciados, normas y proposiciones.....	226
3. Desambiguación .....	230
4. El contexto no cooperativo de la interpretación jurídica.....	233
5. Los cánones interpretativos .....	238
6. Teorías de la interpretación .....	241
7. Conclusiones del capítulo.....	262

### *Capítulo V*

IDEOLOGÍAS DE LA DOGMÁTICA TRIBUTARIA.....	265
Introducción .....	265

## CONTENIDO

1. Teorías, doctrinas e ideologías interpretativas .....	268
2. Legalidad e interpretación en la dogmática penal.....	271
3. Respuesta estándar: los textos tributarios se interpretan como cualquier texto legal.....	279
4. Historia de las ideologías de la interpretación en materia tributaria.....	282
5. Legalidad, interpretación, elusión e ideologías .....	321
6. Conclusiones del capítulo.....	340

### *Capítulo VI*

LEGALIDAD IMPOSITIVA, INTERPRETACIÓN Y ELUSIÓN: UNA PROPUESTA NORMATIVA.....	343
Introducción .....	343
1. Doctrina de la interpretación y de la dogmática.....	347
2. Legalidad tributaria y seguimiento de reglas .....	350
3. Un modelo de normativismo.....	366
4. Legalidad tributaria y positivismo presuntivo .....	390
5. Consecuencias preliminares.....	400
6. Aplicación del modelo.....	412
7. Conclusiones de capítulo.....	426

### *Capítulo VII*

EL VÉRTIGO DE LA ELUSIÓN. SOBRE EL CARÁCTER GENERAL, VAGO Y VALORATIVO DE LAS NGA.....	429
Introducción .....	429
1. Interpretación en abstracto y en concreto .....	432
2. La generalidad de las NGA.....	445
3. La vaguedad de las NGA.....	451

## CONTENIDO

4. El carácter valorativo de las NGA.....	471
5. Conclusiones del capítulo.....	475
CONCLUSIONES.....	477
BIBLIOGRAFÍA.....	485

## ABREVIATURAS

BEPS (proyecto):	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i> , Erosión de las Bases y la Tráserencia de Beneficios
CDI:	Convenio de Doble Imposición, Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio
MCDI-OCDE:	Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE, Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE
NGA:	Norma(s) General(es) Antielusión
NEA:	Norma(s) Especial(es) Antielusión
OCDE:	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
ONU:	Organización de las Naciones Unidas
Servicio:	Servicio de Impuestos Internos de Chile (Administración tributaria de Chile)



# INTRODUCCIÓN

Entre los diversos problemas que la dogmática tributaria ha debido abordar en su breve historia, pocos han recibido tanta atención como la elusión tributaria. Se trata, probablemente, del único problema realmente universal del derecho impositivo. Paradójicamente, sin embargo, los avances en la materia han sido escasos y, las respuestas, persistentemente insatisfactorias.

Si se revisa un texto tributario escrito a comienzos del siglo pasado —que es cuando, como se verá, nace la disciplina tributaria—, se observará que muchas de las discusiones que entonces parecían relevantes, hoy se consideran superadas. Sin embargo, si en esos mismos textos se examinan las secciones en las que se aborda la elusión impositiva, se encontrarán las mismas preguntas y muchas de las mismas —tentativas, finalmente insatisfactorias— respuestas: ¿cuáles son los elementos necesarios y suficientes de la elusión?, ¿qué la distingue de la “legítima” planificación tributaria y la evasión?, ¿cómo se relacionan ambas con la legalidad tributaria?, ¿qué relación tienen estos problemas con la determinación de la forma en que se interpretan los textos legales?, ¿es necesario y suficiente contar con una Norma General Antielusión (NGA) para dar cuenta del fenómeno?, ¿de qué forma se puede luchar contra el problema res-

guardando la seguridad jurídica, el principio de legalidad y evitando el abuso estatal?, ¿se trata, realmente, de un problema?

En cualquier ámbito del conocimiento, cuando un problema lleva mucho tiempo sin avances significativos, es probable que existan cuestiones que todos asumen y son erradas<sup>1</sup>, o bien que muchos de los aparentes acuerdos (y desacuerdos) con relación a ellas respondan, en realidad, a malentendidos. En palabras de Navarro y Redondo, la tradición analítica del análisis conceptual ha mostrado que, muchas veces, la decepción de las respuestas que proporcionan las indagaciones científicas se origina en que las preguntas que se intentan responder son inadecuadas<sup>2</sup>. Las palabras “elusión tributaria”, “legalidad” o “taxatividad” han generado de forma persistente perplejidad porque, aunque se utilizan profusamente, no existen criterios precisos sobre su uso. Esto da cuenta de una crisis conceptual que, si no se aborda con rigurosidad, arriesga transformar las discusiones de la materia en fuente de malentendidos persistentes que impidan avanzar en la clarificación de los problemas que se quieren abordar.

El presente trabajo se basa en el diagnóstico general de que el insatisfactorio panorama descrito se explica, al menos en parte, por el hecho de que la dogmática tributaria ha entendido, equivocadamente, que los problemas relacionados con la elusión pueden resolverse mediante un examen conceptual del fenómeno elusivo propiamente tal, sin considerar que este fenómeno se inserta en el contexto mayor de la legalidad tributaria. En otros términos, el punto de partida del trabajo es que las persistentes dificultades que la literatura tributaria muestra al comprender y enfrentar la elusión se originan en malentendidos y suposiciones erradas, no sobre lo que es la elusión propiamente tal, sino sobre las exigencias que la

---

1 Dennett (2013), p. 46.

2 Navarro y Redondo (2002), p. 18.

legalidad tributaria supone. Semejante clarificación no aspira a resolver la totalidad de los problemas vinculados con la elusión, sino solo a proporcionar herramientas que permitan disolver y aclarar algunos de los malentendidos y confusiones que los rodean. Se aspira a que ello facilite el avance de trabajos posteriores.

La presente introducción se desarrolla de la siguiente forma: en la sección primera se proporciona un acercamiento general del fenómeno elusivo, su relevancia y contexto histórico; en la segunda, se explicita el presupuesto de que es necesario combatir la elusión, proporcionando algunas razones que justifican tal presupuesto; en la tercera, se ofrece un concepto preliminar, pero suficiente, sobre qué es la elusión; finalmente, en la cuarta, se presenta la metodología y estructura del trabajo.

## 1. LA ELUSIÓN Y SU CONTEXTO

Los tributos o impuestos<sup>3</sup> existen desde que los humanos viven en civilizaciones complejas. Los esfuerzos por evadirlos y eludirlos los acompañan desde su inicio<sup>4</sup>. Como destaca Freedman, todos

---

3 A lo largo del trabajo se usarán indistintamente los términos “impuestos” (o “impositivo”) y “tributos” (o “tributario”). Esto, en rigor, constituye una imprecisión (los impuestos son un tipo de tributos) que, sin embargo, no resulta de especial relevancia en el marco del trabajo y permite evitar reiteraciones del término “tributos”.

4 Existe abundante evidencia sobre la inevitable coexistencia de los tributos y la elusión. Un caso particularmente bien documentado es el del impuesto a las ventanas. En el año 1697 se introdujo en Inglaterra un impuesto por ventana (al comienzo era un tributo fijo pero, a partir del año 1747, tuvo carácter progresivo). De esta forma se intentaba capturar, mediante un sistema sencillo, la capacidad de pago de quienes vivían en tales casas. Frente a su imposición, los propietarios tendieron a tapiar las ventanas, lo que no solo impactó en una baja de los tributos recaudados, sino también en la salud pública por falta de ventilación y luz natural. El impuesto fue finalmente eliminado en 1850. Ver Oates y Schwab (2015), pp. 164-168.

los países, en todos los tiempos, han debido enfrentarse a la inevitable tensión entre la necesidad pública de recursos económicos y la resistencia de los contribuyentes a pagarlos<sup>5</sup>. Se trata de un problema que, como observa Palao Taboada, probablemente nunca podrá ser resuelto de forma definitiva, porque se origina en la inevitable tensión entre la legalidad impositiva y los esfuerzos de los contribuyentes por sustraerse de la tributación<sup>6</sup>. La magnitud del fenómeno tributario y su correlacionada elusión y evasión, sin embargo, han variado ampliamente a lo largo del tiempo.

### **1.1. La tributación en el marco de los Estados de bienestar**

Si bien ni los tributos, ni la resistencia a pagarlos son fenómenos novedosos, su creciente cuantía y relevancia, sí lo es. En el contexto occidental, los impuestos aumentaron en forma exponencial a partir de las guerras mundiales del siglo XX: primero, para cubrir las deudas de los conflictos armados y, luego, para financiar la provisión de derechos sociales en el marco de las sociedades de bienestar. Excede el marco del presente trabajo examinar la abundante literatura sobre el origen, desarrollo y crisis del Estado de bienestar<sup>7</sup>. Sí es relevante destacar, sin embargo, que, incluso sus variantes menos intervencionistas, requieren una carga tributaria cercana al 30 % del producto interno bruto<sup>8</sup>. Basta considerar, para constatar el punto

---

5 Freedman (2004), p. 334.

6 Palao Taboada (2021), p. 345.

7 Una revisión introductoria, en Mahou Lago y Canoura Leira (2023), pp. 13-35.

8 Se entiende por carga tributaria el porcentaje que la cantidad de impuestos recaudada representa del total del producto interno bruto. La de Estados Unidos de América, el menos intervencionista de los Estados de bienestar desarrollados, alcanzó un 27,7 % el año 2022. Ver <https://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-united-states.pdf> [revisado el 20.1.2024]. Existen, desde luego, países no desarrollados con cargas tributarias sustancialmente inferiores. Así, por ejemplo, en la OCDE para el año 2021, la carga tributaria de México fue de un 17,3 %; la de Colombia, un 19,2 %, y Chile, un 22,2 %. El único caso de un país

que, antes del año 1914, dicha carga no alcanzaba, ni en Europa ni en Estados Unidos de América, el 10 %<sup>9</sup>.

Resulta interesante observar algunas cifras que dan cuenta del sustancial aumento de carga tributaria en gran parte de los países durante los últimos cien años. El impuesto francés a la renta personal consideraba en 1914 una tasa marginal máxima<sup>10</sup> de 2 %; en 1920 era de 50 % y, en 1924, de 72 %. En Estados Unidos, la tasa marginal de este tributo era entre 1 y 7 % a comienzos del siglo pasado, en 1944 llegaba al 94 %, promedió 90 % hasta la década de 1960, y luego se mantuvo en torno al 70 % en la década de 1980. Es cierto que las tasas marginales de los impuestos a la renta personales han tendido a disminuir en los últimos cuarenta años, pero la reducción se ha estabilizado en torno al 45 %<sup>11</sup>. A lo

---

considerado desarrollado con carga tributaria inferior a la de Estados Unidos de América es Irlanda, con un 20,7 %. El caso de Irlanda, sin embargo, se ve fuertemente influenciado por el aprovechamiento generalizado de grandes empresas de su red de tratados internacionales para obtener baja tributación. Datos de carga tributaria, ver <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-2522770x.htm> [revisado el 20.1.2024].

9 Piketty (2021), pp. 147 y ss.

10 Los tributos pueden ser de tasa fija o variable. En el segundo caso, se denomina “tasa marginal máxima” a la que se aplica al tramo impositivo más alto determinado. Por ejemplo, si un impuesto a la renta considera un tramo exento de \$100, una tasa de 10 % para los siguientes \$100 y una tasa de 20 % para las sumas superiores, una persona que gane \$400 pagará \$0 por los primeros \$100, 10 % por los siguientes \$100 y 20 % por los últimos \$200. Es decir, en total pagará \$50. En este caso, su tasa marginal máxima será de 20 %, pero la tasa efectiva o promedio será sustancialmente menor (paga \$50 de \$400, es decir, 12,5 %). La tasa marginal es relevante porque es la que principalmente define el comportamiento del actor económico en el margen. Si la persona del ejemplo está pensando trabajar una hora extra, la tasa que considerará relevante no será la promedio, sino la que se aplicará a lo que gane por ese trabajo adicional, esto es, la marginal máxima (20 %).

11 Piketty (2018), pp. 747 y ss.

anterior se suma una generalizada reducción de las tasas aplicadas en la tributación corporativa<sup>12</sup>.

La tendencia de los últimos cuarenta años en los países de mayor desarrollo a la reducción de las tasas marginales de los impuestos a la renta personales y de las tasas de las corporativas, no ha llevado, sin embargo, a una reducción de la carga tributaria. Tales países han debido mantener o, incluso, seguir subiendo su carga tributaria, aunque por otras vías, en particular, por medio de tributos al consumo, tendencialmente más regresivos. De hecho, la carga tributaria promedio de los países pertenecientes a la OCDE pasó de un 24,85 % en 1965, a un 34 % en el año 2022<sup>13</sup>.

La tarea de financiar los Estados de bienestar se ve enfrentada a significativos desafíos tributarios y demográficos. En relación con los primeros, los países deben enfrentar la creciente movilidad del capital, la amplia utilización por entidades multinacionales de paraísos fiscales, y la dificultad de coordinar a nivel mundial la imposición a las rentas provenientes del capital<sup>14</sup>. En efecto, la creciente

---

12 Entre los años 2000 y 2023, la tasa de tributación corporativa se redujo en 35 de los 38 países de la OCDE, reducción que se concentró en la primera década del siglo. Ver <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database-update-note.pdf> [revisado el 20.1.2024]. Un estudio de 110 jurisdicciones constató una disminución de las tasas sobre las rentas empresariales de un promedio de 28,3 % en el año 2000, a un 20 % en el año 2021. La reducción entre estos países de la OCDE es aún más marcada: de 32,3 % promedio a un 22,9 % promedio. Ver <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/corporate-tax-statistics-third-edition.pdf> [revisado el 28.10.2022]. En el mismo período, Chile ha aumentado sus tasas desde el 15 % a las actuales tasas permanentes (existen tasas menores temporales) de 25 % y 37 %, dependiendo del tipo de régimen tributario a que la entidad se encuentre sometida. Cabe hacer presente que el sistema chileno considera un régimen de integración total o parcial entre el tributo corporativo y personal.

13 Ver <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/revenue-statistics-2522770x.htm> [revisado el 20.1.2024].

14 Piketty (2018), p. 776.

integración económica y la separación geográfica de los procesos de producción, distribución y consumo en distintos países, sumado a la sofisticación financiera y de entramados corporativos, parece confrontarse a los criterios que tradicionalmente han gobernado la fiscalidad internacional, dificultando, además, la identificación de los flujos económicos<sup>15</sup>. Todo ello ha generado que los países importadores de capital compitan por atraer inversiones, y los exportadores, por atraer residentes de altos ingresos<sup>16</sup>. Esta competencia se traduce en que los países, de forma estratégica y no cooperativa, tienden a rebajar los tributos de las rentas empresariales (y las regulaciones a las inversiones), dando un resultado neto de menor recaudación que ha debido ser compensada con mayores impuestos al consumo (y rentas del trabajo), generalmente menos progresivos<sup>17</sup>.

Con relación al desafío demográfico, el generalizado envejecimiento poblacional aumenta los gastos en salud pública, disminuye la población activa que paga tributos y ejerce presión en los sistemas de seguridad social que tienden a volverse deficitarios, debiendo complementarse con fondos fiscales generales. En Europa, la media de edad pasará de los actuales 39 años a 49 en el año 2050, lo que supone que se pasará de una *ratio* de dependencia —proporción de las personas mayores de 65 años con relación a las de entre 15 y 65— desde 0,28 a 0,5 (o más)<sup>18</sup>. Por cierto, si bien el envejecimiento

---

15 Brun (2022), p. 145.

16 La dinámica se ve agravada por la existencia de paraísos fiscales que, además, requieren la adopción de medidas que agregan complejidad a los sistemas tributarios.

17 Es interesante observar que los crecientes esfuerzos de cooperación multinacional tendientes a detener la reducción de la tributación a las rentas del capital, en caso de ser exitosas, tienden a beneficiar más a los países de mayor desarrollo. Ver Dagan (2018), pp. 120-141.

18 El nivel dependerá de los flujos migratorios que tienden a atenuar el fenómeno. Ver Scheidel (2018), p. 449. De acuerdo con el autor, el envejecimiento tendrá

poblacional se encuentra más avanzado en los países desarrollados, el proceso es generalizado a nivel mundial, lo que sugiere que los países de menor desarrollo deberán enfrentar tal desafío antes de alcanzar niveles de desarrollo equivalentes a los europeos<sup>19</sup>.

## 1.2. La persistencia del fenómeno

Todos los países afrontan e intentan reducir la elusión impositiva. Sin embargo, el problema no solo sigue existiendo, sino que, en la actualidad, genera creciente preocupación, urgencia y rechazo. Lo anterior se explica, al menos en parte, por la crisis del año 2008 y las recurrentes crisis fiscales de los Estados de bienestar<sup>20</sup>. En España, Delgado observa que lo que antes solía entenderse como una opción o un derecho del contribuyente, se percibe en la actualidad como un abuso o una trampa<sup>21</sup>. En Chile, Magasich destaca que, mientras hasta el año 2000 (en que se discutió una amplia reforma en la materia) se consideraba que la elusión era una conducta aceptable y natural, diez años más tarde el panorama era completamente distinto<sup>22</sup>.

Esta evolución se observa también en los pronunciamientos judiciales. En Chile, la Corte Suprema señalaba en el año 2003 que no debía confundirse evasión con elusión, porque la primera era

---

un acusado impacto en el aumento de los niveles de desigualdad. Ver Scheidel (2018), pp. 449-454.

19 Mientras en el año 2017 una de cada ocho personas en el mundo tenía más de 60 años, se estima que para el año 2030 la relación será de una en seis, y que, para el año 2050, llegará a una en cinco. Ver ONU (2017), pp. 4, 9-31.

20 Avi-Yonah llega a afirmar que, luego de la crisis del año 2008 y las consecuentes políticas de austeridad, al parecer los políticos “descubrieron” el problema de la elusión fiscal. Avi-Yonah (2019), p. 68.

21 Por todos, Delgado (2018), pp. 404 y 405.

22 Magasich (2016), p. 19.

ilícita, mientras que la segunda consistía en evitar algo con astucia<sup>23</sup>. La misma Corte, el año 2015, señaló que la elusión no se sustenta en una elección lícita dentro de determinadas opciones, sino en disminuir la carga tributaria por medios jurídicamente anómalos y que, si bien por su intermedio no se viola directamente el mandato de la regla jurídica, sí se hace respecto de los valores o principios del sistema jurídico<sup>24</sup>.

A nivel de fiscalidad internacional, se observa una notable evolución de las preocupaciones de los organismos internacionales que se ocupan de la materia y, en particular, de la OCDE: paulatinamente han pasado desde considerar que su principal ocupación era ayudar a evitar la doble tributación internacional a entender que su principal desafío es impedir que las grandes corporaciones, abusando de estos tratados, reduzcan indebidamente las bases imponibles mediante el traspaso de utilidades a jurisdicciones de menor tributación<sup>25</sup>. De hecho, desde el año 2017, el modelo de tratados de doble tributación de la OCDE afirma en su título y preámbulo que su objeto ya no es solo evitar la doble tributación sino, también, prevenir la evasión y la elusión fiscal, incorporando una cláusula especial para tal efecto<sup>26</sup>. En suma, de forma creciente, la OCDE centra su preocupación en estrategias de cooperación internacional para hacer frente a la evasión y elusión, tal como se muestra, por ejemplo, en la amplia atención y desarrollo del proyecto BEPS<sup>27</sup>.

---

23 Corte Suprema, 28.2.2003, rol 4.038-2001.

24 Corte Suprema, 27.8.2014, rol 22.282-2014.

25 Por todos, Gil García (2022), pp. 79-83.

26 Ver OCDE (2017).

27 Se trata de una iniciativa liderada por la OCDE y el “grupo de los 20”. El proyecto contempla diversos tipos de acciones que apuntan, entre otros objetivos, a reducir espacios de elusión para las grandes empresas multinacionales. El documento ha sido suscrito por más de 116 países, y ha originado diversas iniciativas internacionales y reformas tributarias domésticas. Para un estudio

¿Cuál es la cuantía de la elusión fiscal? Naturalmente, las mediciones en la materia son problemáticas, no solo porque se trata de un fenómeno que ronda límites imprecisos, sino porque suele ocultarse tras operaciones sofisticadas y de difícil comprensión. Si bien tales dificultades sugieren mirar con cautela las cifras disponibles, se ha estimado no solo que el monto anual que los países dejan de recaudar como consecuencia de la elusión tributaria es relevante y creciente<sup>28</sup>, sino que afecta más intensamente a países de desarrollo bajo o medio, como los latinoamericanos<sup>29</sup>. De particular preocupación es que, en el caso de los países de menor desarrollo, el

---

crítico de las propuestas y su implementación desde la perspectiva española, ver Almudí Cid, Ferreras Gutiérrez y Hernández González-Barreda (2017). Para una breve revisión desde una perspectiva anglosajona, ver Avi-Yonah (2019), pp. 57-147. Muchas de estas medidas requieren modificar los más de 3000 tratados internacionales de doble tributación vigentes a nivel mundial. Para facilitar dichas modificaciones, la medida 15 del Plan BEPS dispuso estudiar la viabilidad de dictar un instrumento multilateral que permitiera aplicar estas modificaciones de forma rápida, sincronizada y eficiente. Dicho tratado multilateral se dictó, con una rapidez que da cuenta de su urgencia, en el año 2016 y ha ido entrando en vigor paulatinamente en los diversos países. Para una discusión general sobre este tratado, ver Almudí, Ferreras y Hernández (2022). Más recientemente, en noviembre de 2021, la OCDE impulsó un nuevo acuerdo, firmado por 137 países y jurisdicciones que apuntan en el mismo sentido, aunque incluyendo nuevas herramientas, como un impuesto mínimo efectivo global. Ver <https://www.oecd.org/tax/beps/declaracion-sobre-el-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf> [revisado el 2.6.2022]. Texto de BEPS (versión en español) en: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios\\_9789264207813-es#page23](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es#page23) [revisado el 12.1.2024].

- 28 Las estimaciones son diversas. Ver OCDE (2016), p. 3, y ONU-WIDER (2017), p. 21.
- 29 Cobham y Janský, junto con estimar que la elusión, solo por elusión empresarial, alcanzaría los 500 mil millones de dólares estadounidenses anualmente, destacan que el impacto es desproporcionadamente mayor en países de desarrollo medio y bajo. Ver Cobham y Janský (2018), p. 221.

impacto se origina no solo porque dejan de recaudar tributos sino, además, porque tiende a reforzarse la generalizada desconfianza que impera en dichos países hacia el Estado en general, reforzando así los incentivos al incumplimiento<sup>30</sup>.

## 2. NECESIDAD DE COMBATIR LA ELUSIÓN

Las sociedades modernas requieren de un financiamiento público elevado que, en su mayor parte, proviene de la tributación. Lo anterior explica que rara vez se cuestione la necesidad de contar con sistemas tributarios que sean efectivos, tanto en recaudar las sumas necesarias para el financiamiento público como en enfrentar la evasión y elusión. Existe, sin embargo, un amplio *corpus* académico que se ocupa de las razones por las que se encontraría justificado exigir y pagar tributos, además de contar con herramientas efectivas para enfrentar su evitación<sup>31</sup>. Los textos tributarios adoptan (aunque rara vez examinan) posturas dentro de la tradición liberal en la materia<sup>32</sup>,

---

30 OCDE (2014), pp. 7, 14-18 y 29.

31 Para una descripción general de las funciones jurídicas de la tributación, por todos, ver García Novoa (2012), pp. 79 y ss. Para una discusión desde una perspectiva económica, ver Stiglitz y Rosengard (2015), pp. 503-798. Desde la filosofía política, suele entenderse que la discusión (en el ámbito liberal) enfrenta dos posturas: quienes como Nozick entienden que la propiedad es pre-política o institucional de manera que los tributos privan de ella, y quienes entienden, como Rawls, que la propiedad privada es consecuencia de los arreglos institucionales, entre ellos los tributos. Para una discusión que, adoptando la segunda perspectiva, critica las ideas de justicia impositiva generalmente utilizadas por economistas y juristas, ver Murphy y Nagel (2002). Para una discusión multidisciplinaria de la materia, incluyendo perspectivas contrarias a las de Murphy y Nagel, ver O'Neill y Orr (2018).

32 Una excepción, en Chile, se encuentra en las propuestas de Saffie. A juicio de este autor, para enfrentar la elusión, sería necesario formular una nueva teoría del derecho tributario basada en el principio de mutuo reconocimiento en la esfera de la solidaridad. Esto requeriría, a su vez, adoptar una concepción de las personas más compleja que la que ofrecen las teorías liberales. Ver Saffie (2013).

especialmente respecto a la propiedad privada y el imperio de la ley, que se traducen en la aceptación de ciertos principios generalmente compartidos (aunque se les dé distintas prioridades): el rol central en el diseño de los sistemas impositivos del principio de capacidad contributiva<sup>33</sup>, la importancia de la seguridad jurídica y la igualdad tributaria<sup>34</sup>, la necesidad de proteger la propiedad privada e impedir el arbitrio administrativo, etcétera<sup>35</sup>. Existe también literatura, de menor cantidad, pero relevante, que explora las razones morales por las que se encontraría justificado evadir y eludir los tributos<sup>36</sup>.

El presente trabajo no pretende abordar las cuestiones mencionadas en el párrafo anterior, propias de un estudio de filosofía o ciencia política. A efecto de partir con premisas claras, el trabajo —junto con la mayor parte de la dogmática tributaria— asume que la elusión es un problema genuino, incluso urgente, que debe ser enfrentado en forma efectiva. En otros términos, aprovechando el generalizado consenso sobre la necesidad de reducir el fenómeno elusivo, el trabajo centrará la mirada en qué concepto de legalidad resulta funcional o compatible con su logro. En tal sentido, parafraseando a Bobbio, en la actualidad lo fundamental no es fundar (o

---

33 Aunque de forma creciente se ha ampliado el rol del principio de equivalencia (de costo y de beneficio) y, también, de los tributos correctivos. Sobre lo primero, ver Martínez Sánchez (2014), pp. 29-107. Para una discusión de los tributos como herramientas para enfrentar las externalidades, Pigou (1929); una breve exposición general en Baumol (1972); una discusión desde la perspectiva chilena, en el marco de la reforma tributaria de 2014, en Toledo, Riffo y Torres (2019).

34 Una reconstrucción de los criterios de la jurisprudencia constitucional española para establecer cuándo una desigualdad de trato en materia tributaria puede ser considerada arbitraria y, por tanto, contraria al principio, en Toledo (2018).

35 Una revisión general, en Amatucci (2008). Una discusión desde sobre la perspectiva chilena, en Toledo (2020a).

36 Por todos, McGee (2012).

justificar) la lucha contra la elusión, sino proporcionar herramientas que permitan realizarla en forma efectiva<sup>37</sup>.

Sin perjuicio de lo anterior, resultan iluminadoras dos constataciones puramente empíricas sobre el impacto del fenómeno: (i) la primera proviene de la economía conductual y apunta a su impacto en el cumplimiento tributario de la población en general; (ii) la segunda, basada en el concepto de eficiencia que adopta la teoría económica neoclásica, se relaciona con los costos de la elusión derivados del aumento de la ineficiencia de los tributos.

## 2.1. Economía conductual

En relación con el primer punto, los estudios empíricos de la economía conductual muestran que el nivel de cumplimiento tributario observable a nivel agregado no es consistente con el modelo de comportamiento del *homo economicus*, esto es, con la idea de que las personas se comportan racionalmente como maximizadores de utilidad<sup>38</sup>. Los contribuyentes, desde luego, son sensibles a los incentivos y consideran, al momento de decidir si cumplen o no con sus obligaciones tributarias, el riesgo de ser sorprendidos y sancionados. Pero eso no explica en su totalidad, ni siquiera en su mayor parte, su comportamiento. En dicha decisión tienen relevancia diversos factores, entre los que destaca uno que resulta

---

37 “lo que importa no es fundar los derechos del hombre, sino protegerlos”, Bobbio (1991), pp. 63, 75.

38 Desde luego, el *homo economicus* es un modelo heurístico, una ficción explicativa, no una representación de la forma en que deciden y se comportan los individuos. Su valor, en consecuencia, debe establecerse a partir de su efectividad predictiva a nivel agregado. Pues bien, la literatura conductual en la materia muestra que el modelo estándar de comportamiento económico se mejoraría si se incluyen variables como las que se examinan a continuación. Una revisión de la literatura sobre la materia, en Zamir y Teichman (2018), pp. 476-477.

central para el presente trabajo: su percepción sobre el grado de cumplimiento del resto de los contribuyentes<sup>39</sup>.

Lo anterior constituye una manifestación, dentro del ámbito tributario, de una característica del comportamiento social ampliamente observada por los economistas conductuales. Las personas, en muchas circunstancias, no se comportan como maximizadores de utilidad individual, a partir de un análisis costo/beneficio y sin considerar los efectos de sus actos en terceros. Al contrario, muestran disposición a actuar conforme a un modelo de cooperación social, aunque de forma condicionada. Esto significa que, a nivel agregado, y bajo ciertas condiciones<sup>40</sup>, están dispuestas a colaborar, maximizando el bien común, incluso si eso significa sacrificar parcialmente la maximización de su bienestar individual, siempre que observen comportamientos recíprocos del resto de la sociedad<sup>41</sup>. Estos estudios, sin embargo, muestran también que el comporta-

---

39 Zamir y Teichman mencionan, además, actitudes frente al riesgo, percepción de justicia del reparto de la carga tributaria, el grado de confianza en el gobierno, valoración del gasto estatal, sentido de patriotismo y mayor o menor “visibilidad” de los impuestos (si la existencia del tributo es evidente o no. Por ejemplo, si el impuesto al consumo se incluye en el precio o se presenta en forma separada). Ver Zamir y Teichman (2018), pp. 476 y 479.

40 En general, existe cierto tipo de transacciones en que se actúa de forma individual y otras en que se presenta un comportamiento de cooperación condicional. Lo primero ocurre, por ejemplo, cuando se compra un auto. Lo segundo, cuando se estima que el beneficio social es elevado, se reciben instrucciones de actuar colaborativamente y se observa un comportamiento similar en el resto. Stout (2014), p. 201.

41 Estas investigaciones suelen basarse en el uso de “juegos económicos experimentales”, donde las personas son observadas, bajo condiciones controladas, mientras realizan elecciones. Tales experimentos (el juego del dilema, el juego del dictador, el juego del ultimátum), replicados ampliamente en diversas poblaciones, han mostrado tendencias conductuales colaborativas inconsistentes con el modelo de maximizadores racionales. Para un examen de la literatura en la materia, Gächter (2014), pp. 31-37.

miento colaborativo es frágil: fácilmente las personas revierten a un análisis puramente individual si no se sanciona a quienes, sin colaborar, se aprovechan de los efectos de la colaboración social<sup>42</sup>.

Los estudios económicos conductuales no analizan (necesariamente) las razones que explican la cooperación condicional. Se trata de análisis empíricos que buscan establecer su relevancia en el comportamiento económico y —en lo que acá interesa— impositivo. Es decir, buscan establecer los factores que impactan en la “moral tributaria”, entendida en términos puramente empíricos, como la disposición a pagar tributos con independencia del riesgo a ser sancionado en caso contrario<sup>43</sup>. Permiten, en otros términos, tratar tal disposición no como una “caja negra”, determinable, pero de origen desconocido, sino como una variable dependiente de diversos factores medibles empíricamente. Desde luego, determinar el particular impacto de cada uno de estos factores en la “moral tributaria” (entendida empíricamente) se enfrenta a importantes desafíos metodológicos que no interesa discutir en detalle. Lo que corresponde destacar es que los estudios empíricos han mostrado que la percepción que se tenga del grado de cumplimiento

---

42 Desde una perspectiva económica, la colaboración social constituye un bien público y quienes no colaboran actúan como *free riders*. Una discusión general sobre la dinámica colaborativa y su fragilidad, en Gächter (2014), pp. 40-45. Por cierto, los estudios muestran también que un porcentaje de entre 2 % y 3 % de la población actúa siempre como maximizadores de utilidad individual. Ver Stout (2014), p. 202.

43 Esto, en contraposición a la “moral tributaria” entendida como el deber de seguimiento de determinados principios de justicia tributaria. Curiosamente, como observa Tipke, la “moral tributaria”, desde una perspectiva de filosofía moral, ha sido escasamente estudiada por los tributaristas, quienes suelen limitarse a considerar lo que, respecto a los “tributos justos” y “racionales”, afirman los economistas (hacendistas). Tipke (2002), p. 25.

del resto de los contribuyentes resulta central en el cumplimiento tributario individual<sup>44</sup>.

Lo que se ha señalado es relevante, no para modelar el comportamiento de quienes evaden y eluden impuestos, sino el de la población en general. Es probable que tanto los contribuyentes que evaden impuestos, como quienes los eluden, actúen consistentemente como maximizadores individuales de utilidad, de forma estratégica, esto es, conforme al modelo del *homo oeconomicus*. Sin embargo, lo central no es eso. Como se ha visto, los estudios empíricos muestran que la mayoría de los contribuyentes no actúa de esa forma, sino que está dispuesta a cumplir con sus obligaciones tributarias, incluso en mayor grado que lo que resultaría racional desde una perspectiva de pura maximización individual, siempre que observe que el resto también lo hace. En cambio, si no observa dicha colaboración, tenderá a un comportamiento de maximización individual, lo que supone, inevitablemente, un menor cumplimiento general.

Lo que se quiere destacar es que, en una sociedad en la que se perciben altos grados de evasión y elusión, la población a nivel agregado se inclinará a operar como maximizadores de utilidad, desplazando otros modelos de comportamiento que resultan centrales para mantener sistemas complejos de tributación con niveles aceptables de cumplimiento. Esto parece de especial relevancia en sistemas sociales complejos como el tributario que, además, se basa en buena medida en la colaboración y cumplimiento voluntario.

Lo que se ha señalado en este breve apartado se relaciona, en definitiva, con los factores que permiten el orden social. Hobbes advertía que la personas propenden a ser dominadas por la desconfianza, las pasiones y la búsqueda de beneficio personal, por lo

---

44 Los estudios empíricos sobre la materia son numerosos. El estudio clásico es Frey y Torgler (2007).

que sin un poder que los atemorice y someta, caen inevitablemente en un estado de inseguridad y guerra constante, donde la vida se vuelve “solitaria, pobre, tosca, embrutecida y breve”<sup>45</sup>. Esta visión constituye un antecedente directo del *homo œconomicus* que asume la teoría económica neoclásica. Lo que muestran los estudios de la economía conductual, sin embargo, es que las personas, de hecho, tienden a actuar de forma colaborativa, pero, al mismo tiempo, pueden dejar de hacerlo cuando se enfrentan a sociedades con bajos niveles de colaboración.

Lo anterior sugiere amplios campos de estudio para el derecho tributario (¿de qué forma la existencia de estas condiciones en distintos países se relaciona con sus niveles de cumplimiento tributario?, ¿cuáles son los factores de mayor impacto?, etcétera). Para los efectos del presente trabajo basta con resaltar que esta constatación reafirma la conveniencia de controlar de forma efectiva el fenómeno de la elusión. En efecto, lo que estos estudios sugieren es que el impacto de la elusión no se limita a la menor recaudación que genera, sino que sus efectos se multiplican en la medida en que reduce la percepción general de cooperación impositiva. En suma, la elusión impacta en la “moral tributaria” de la población (“moral” empírica, en el sentido que se ha explicado), reduciendo su cumplimiento tributario y recaudación en general.

## 2.2. Análisis económico de la elusión

En segundo lugar, y de acuerdo con los modelos de la teoría neoclásica actualmente dominante, un sistema tributario con elevados niveles de elusión o evasión es injusto, porque es ineficiente<sup>46</sup>.

45 Hobbes (1994) [1651], p. 103.

46 La economía de bienestar es el área de los estudios económicos que evalúa la deseabilidad de los estados de cosas económicas y las políticas para lograrlos. Tradicionalmente, la economía neoclásica utiliza para esta evaluación una pers-

Esto es cierto, incluso, si se asume el implausible supuesto de que la función de bienestar social es insensible al grado de desigualdad económica<sup>47</sup>. Lo anterior, porque el hecho de que algunos contribuyentes logren rebajar su carga tributaria por medio de la elusión contribuye, al igual que las fallas de mercado (monopolios, asimetrías de información, colusiones, etcétera), a reducir el bienestar social, con independencia de sus efectos en la recaudación y desigualdad. Esto requiere una breve explicación.

---

pectiva estrictamente utilitarista de bienestar. Esta perspectiva se traduce en la deseabilidad de maximización de eficiencia, entendida (ante la imposibilidad de comprar su utilidad intersubjetivamente) como satisfacción de las preferencias de las personas. La modificación del estado de cosas se entiende deseable hasta llegar a un estado “óptimo de Pareto”, esto es, un estado en que no es posible mejorar el bienestar de alguien (entendido como satisfacción de sus preferencias) sin reducir el de otro. Bajo esta perspectiva, un estado de cosas “eficiente Pareto”, esto es, de máxima eficiencia, es en principio independiente del grado de desigualdad que origina. Ver Stiglitz y Rosengard (2015), pp. 61-66.

- 47 Los textos económicos suelen entender que la maximización de la función de bienestar social no es equivalente a la eficiencia agregada. La función de bienestar tiene por objeto (en lo que acá interesa) orientar en la distribución de los tributos y transferencias para maximizar el interés general de la población, pero no define cuál es el estado de cosas que logra tal maximización. Para definir tal estado de cosas, las sociedades suelen aplicar criterios normativos de igualdad deseables y no se limitan a sumar el bienestar individual, esto es, la función de bienestar suele considerar un cierto grado de igualdad como un bien en sí mismo. Dado que, además, se suele entender que existe una tensión o *trade off* entre eficiencia e igualdad, el bienestar social se establece por medio de una función de bienestar social que incorpora el valor social de la igualdad. En suma, si bien conceptualmente nada impide que la función de bienestar social equivalga a la suma de la eficiencia (lo que la haría irrelevante), ello rara vez se propone. Ver Gruber (2011), pp. 49-55. Lo anterior es sin considerar que los análisis económicos suelen entender que un estado de mayor igualdad da lugar, además, a una mayor eficiencia agregada. Las razones de ello son variadas: utilidad marginal decreciente de la riqueza, externalidades negativas de la desigualdad (por ejemplo, mayor delincuencia), pérdida de potencial riqueza por falta de posibilidades educativas, entre otros factores. Para una revisión de la literatura en la materia, ver Shaviro (2017).

La teoría neoclásica de la economía ha desarrollado un modelo sobre los efectos de la tributación. De este modelo, interesa destacar dos elementos<sup>48</sup>. En primer lugar, y salvo contadas ocasiones, el monto recaudado por los impuestos es menor que la riqueza que dejan de percibir productores y consumidores luego de su aplicación<sup>49</sup>. Este efecto se genera porque, en caso de existir un mercado competitivo, los recursos se asignan de forma eficiente. Sin embargo, dado que los tributos modifican los precios, distorsionan el comportamiento de los agentes económicos, lo que lleva a que se reduzca el bienestar total. Este punto es central: en virtud de su efecto distorsionador sobre los precios, la teoría neoclásica sostiene que normalmente los tributos generan una pérdida de recursos mayor a lo que recauda en virtud de ellos el Estado. Esta diferencia, que constituye pérdida neta de riqueza, se suele denominar “pérdida de peso muerto de la tributación” (*deadweight loss of taxation*).

En segundo lugar, si bien el aumento de la cuantía de los tributos tiende a generar al mismo tiempo mayor recaudación y creciente ineficiencia económica, ambos efectos se presentan de forma asimétrica. En particular, a medida que los impuestos aumentan, la recaudación crece a una tasa decreciente (y puede, de hecho, llegar a un punto donde los aumentos marginales llevan a una menor recaudación, efecto teórico descrito por la curva de Laffer)<sup>50</sup>, mientras que la ineficiencia aumenta a una tasa creciente.

---

48 Lo que sigue constituye un resumen del contenido de cualquier texto ortodoxo de economía. Ver, por ejemplo, Stiglitz y Rosengard (2015), pp. 503-798; y Gruber (2011), pp. 121-148 y 523-768.

49 Una excepción a ello se encuentra en la tributación a bienes o servicios vinculados a externalidades negativas. En estos casos, si se aplica un tributo equivalente a la externalidad, la eficiencia económica se optimiza.

50 La idea que ilustra la curva de Laffer es evidentemente correcta, pero se ha manipulado para fines políticos. En efecto, si se aplica un tributo del 100 % sobre los sueldos marginales, es natural suponer que quien deba decidir entre trabajar

La cuantía de ambos efectos económicos de la tributación depende de múltiples factores y, en particular, de la elasticidad de la oferta y demanda de los bienes y servicios afectados, pero su existencia se ha demostrado empíricamente de forma consistente.

Si se otorga valor a la eficiencia económica, un sistema tributario con elevados niveles de elusión o evasión dará lugar a un resultado menos valioso, incluso sin considerar en absoluto su efecto redistributivo. Lo anterior porque, *ceteris paribus* (en este caso, asumiendo una recaudación igual), tanto la evasión como la elusión obligan a subir la cuantía de los impuestos que afecta al resto de los contribuyentes, con el consiguiente aumento de ineficiencia. En efecto, es evidente que la evasión y la elusión generan, desde esta perspectiva, los mismos efectos económicos: reducen la recaudación y obligan, para mantener la recaudación, a aumentar otros tributos<sup>51</sup>. Se suma a ello que una mayor carga impositiva aumenta los incentivos a evadir y eludir, lo que tiende a multiplicar el efecto mencionado.

En suma, incluso si se adopta una perspectiva puramente económica, desde la teoría del bienestar ortodoxa, y bajo el implausible supuesto de que el grado de desigualdad es irrelevante para evaluar el estado de cosas deseable, la elusión es indeseable. Lo anterior, porque ella supone una obtención de riqueza por parte de quienes

---

más o no hacerlo se abstendrá precisamente porque el incentivo económico para ello es nulo. Asimismo, si se aplica un tributo elevado sobre un determinado bien, es probable que el aumento de recaudación por unidad transada se vea más que compensado por la reducción de transacciones derivado del mayor precio. Sin embargo, la posibilidad de que en casos particulares una reducción de los tributos podría aumentar la recaudación (y viceversa), ha sido exagerada (y manipulada) para justificar reducciones impositivas. Ver Stiglitz y Rosengard (2015), pp. 769-773.

51 Lo que no significa, desde luego, que tengan o deban tener el mismo tratamiento jurídico.

eluden menor a la pérdida de riqueza por parte de la sociedad<sup>52</sup>. Es decir, la elusión es ineficiente, con independencia de cualquier consideración redistributiva, incluso sin tomar en cuenta que los costos de cumplir, administrar y fiscalizar los sistemas impositivos tienden a aumentar a medida que aumentan los tributos<sup>53</sup>.

### 3. CONCEPTO —PRELIMINAR— DE ELUSIÓN

De acuerdo con lo que se ha señalado, el presente trabajo sostiene que la elusión fiscal es uno de los problemas centrales que, en la actualidad, debe enfrentar el derecho tributario. Sin embargo, su objeto de estudio no será la elusión propiamente tal, sino la legalidad tributaria. A continuación, se expondrán las razones que explican este acercamiento, el concepto de elusión que se utilizará y las inevitables limitaciones del concepto utilizado.

#### 3.1. Justificación de estrategia

Existen dos razones centrales por las que el trabajo se centra en analizar la legalidad tributaria y no, directamente, la elusión

---

52 Cabe observar que, sumado a lo anterior, la elusión y evasión dan lugar a dos efectos adicionales que aumentan aún más la ineficiencia económica. Primero, habitualmente, para evadir o eludir, los recursos económicos deben organizarse, no de la forma en que se maximiza la ganancia o utilidad, sino de la que reduce la carga impositiva. Segundo, quienes eluden deben destinar parte de su tiempo y recursos a diseñar y llevar a cabo las maniobras elusivas (o pagar por ello asesores expertos).

53 Desde esta perspectiva, la elusión y la evasión fiscal constituyen una falla de mercado. En efecto, la pérdida neta de riqueza es la característica central de cualquier falla de mercado. Tales fallas son ineficientes, no porque supongan un traspaso de riqueza de unos a otros, sino porque disminuyen su cuantía total. En un monopolio, por ejemplo, el productor ciertamente se enriquece, pero lo hace en una cuantía menor al empobrecimiento total de la sociedad. Eso y no el traspaso de riqueza es lo que lo hace a los monopolios (y cualquier falla de mercado) ineficientes.

impositiva. En primer lugar, la preocupación casi exclusiva de los estudios tributarios sobre la elusión con su delimitación conceptual ha llevado a que la dogmática impositiva sufra una “visión de túnel” que le ha impedido considerar materias de igual o, incluso, mayor relevancia. En particular, la persistente pregunta sobre qué es la elusión y qué la distingue o asemeja con los numerosos fenómenos con que se le suele relacionar ha llevado a que los estudios vinculados a la elusión hayan dejado de lado cuestiones de igual o mayor relevancia para el desarrollo de una estrategia eficaz para hacerle frente. Se ha tendido a dejar de lado la investigación sobre: (i) la forma en que, de hecho, los sistemas impositivos reaccionan a la elusión, (ii) los arreglos institucionales que permitirían mejores resultados en su control y, sobre todo, (iii) qué concepto de legalidad impositiva es adecuado tanto para lograr tal control (que se asume compartido) como para dar una protección adecuada a los valores y razones subyacentes usualmente atribuidos a la legalidad.

En segundo lugar —y esta es la razón central— el creciente rechazo a la elusión y los consecuentes esfuerzos a nivel global por enfrentarla han tenido, como feliz consecuencia, una relativa convergencia general sobre qué constituye dicho fenómeno, en marcado contraste con lo que conforma la legalidad tributaria, en donde se observa un menor estudio y, en consecuencia, una mayor falta de claridad.

### **3.2. Dificultades para alcanzar un concepto adecuado**

Naturalmente, la relativa convergencia, incluso a nivel multilateral, sobre qué es la elusión, no está exenta de dificultades. Estas se originan tanto en la particular forma en que se ha alcanzado esta relativa convergencia internacional como en razones conceptuales.

### 3.2.1. *Límites de la convergencia internacional*

Los intentos de coordinación multinacional responden a objetivos e intereses propios de la cooperación multilateral. No resulta extraño, en consecuencia, que pueden no ser funcionales a la obtención de una mayor precisión sobre qué constituye, en términos generales, elusión.

Por ejemplo, el proyecto BEPS apunta a enfrentar ciertos y determinados fenómenos elusivos y, en particular, aquellos que son de mayor preocupación para los países de mayor desarrollo económico. El problema no es solo que, naturalmente, tales problemas (y las propuestas de soluciones) pueden no ser los centrales (o los mejores) para el resto de los países sino, especialmente, que tal enfoque suele no llevar, necesariamente, a establecer un concepto general más preciso de elusión. Por ejemplo, es fácil ver que BEPS muestra especial preocupación por precisar que constituye una interposición de entidades (instrumentales, artificiosas) como método para alterar la jurisdicción fiscal<sup>54</sup>, más que establecer que conforma una actividad artificiosa.

Por otra parte, la literatura suele discutir si los conceptos de “erosión de las bases imponibles” y “planificación fiscal agresiva” que la OCDE utiliza en sus últimos esfuerzos de coordinación internacional, coinciden o no con el de elusión, o cubren otras figuras que no son estrictamente elusivas, pero se consideran indeseables, porque reducen la recaudación fiscal o aprovechan inconsistencias

---

54 Dentro de la acción 5 del proyecto BEPS (“Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia”) se señala que: “la interposición de terceros países en el marco bilateral establecido por los firmantes de un convenio ha propiciado el desarrollo de estructuras tales como establecimientos de empresas extranjeras de baja imposición, sociedades instrumentales, y el desplazamiento artificioso de ingresos”.

impositivas entre los países<sup>55</sup>. Desde la perspectiva internacional, esta falta de claridad resulta irrelevante, porque lo que interesa es cubrir los fenómenos descritos en los instrumentos respectivos, pero, conceptualmente, atendida la diversidad de estos fenómenos, pueden generarse dudas como la expuesta.

En fin, suele discutirse sobre el alcance de las diversas normas antiabuso propuestas en instrumentos multilaterales y modelos de convenios de doble tributación de la OCDE y, en particular, en los alcances del “test de propósito principal”. En particular, no resulta claro si todos ellos son compatibles, coextensivos o complementarios entre sí, ni cuál es su relación con las diversas normas domésticas sobre la materia<sup>56</sup>.

### *3.2.2. Variedad local y regional*

A lo anterior se suma que, aunque las diversas tradiciones y ordenamientos jurídicos enfrentan el problema de formas, en alguna medida, análogas, resultaría difícil establecer su grado de semejanza. Por ejemplo, para demostrar si un acto es elusivo, en España se recurre a las ideas de operaciones artificiosas y sin razón de negocios<sup>57</sup>, mientras que, en Gran Bretaña, se hace uso de un —doble— test de razonabilidad, de manera que las operaciones serán elusivas si no pueden ser razonablemente consideradas como un curso de acción razonable, en relación a la norma tributaria relevante y todas las circunstancias, considerando los objetivos de las provisiones, si

55 Ver Martínez Laguna (2022), pp. 65-72; González-Cotera y Arroyo Ataz (2022).

56 La “cláusula de exclusión de beneficios”, que también se contempla en ellos, ha recibido, en la práctica, escasa aplicación. Para una discusión general sobre el punto, ver García Antón (2022).

57 Artículo 15 (1), Ley General Tributaria de 2003 (España).

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

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la

existen operaciones anormales o artificiosas (“*contrived or abnormal steps*”), y si se intentan explotar las deficiencias de esas provisiones<sup>58</sup>. Es evidente que ambos acercamientos presentan algunos puntos en común (por ejemplo, la idea de que la elusión se relaciona con operaciones artificiosas o anormales), pero también diferencias que pueden ser relevantes (en el caso de Gran Bretaña, intento de explotar deficiencias, objetivos de normas).

Por otro lado, y en el ámbito de la Unión Europea, se discute sobre el concepto “abuso de derecho”, que se ha desarrollado por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Europeo desde mediados de la década del 70 del siglo pasado. En particular, se objeta si el

---

base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

58 S. 207 (2) Finance Act 2013 (Gran Bretaña):

Meaning of “tax arrangements” and “abusive”

(1) Arrangements are “tax arrangements” if, having regard to all the circumstances, it would be reasonable to conclude that the obtaining of a tax advantage was the main purpose, or one of the main purposes, of the arrangements.

(2) Tax arrangements are “abusive” if they are arrangements the entering into or carrying out of which cannot reasonably be regarded as a reasonable course of action in relation to the relevant tax provisions, having regard to all the circumstances including—

- (a) whether the substantive results of the arrangements are consistent with any principles on which those provisions are based (whether express or implied) and the policy objectives of those provisions,
- (b) whether the means of achieving those results involves one or more contrived or abnormal steps, and
- (c) whether the arrangements are intended to exploit any shortcomings in those provisions.

concepto de “abuso de derecho”: (i) es unitario o se refiere a dos tipos de casos, (ii) contiene(n) o no una exigencia subjetiva, y (iii) si ambos o alguno de ellos coincide con el concepto de elusión bajo la denominación propia de cada país<sup>59</sup>.

En fin, en los países anglosajones suele distinguirse entre elusión lícita (*acceptable tax avoidance*) e ilícita (*unacceptable tax avoidance*), categorías que tienden a coincidir, en el ámbito iberoamericano, con las de economía de opción (o planificación fiscal lícita) y elusión<sup>60</sup>. Sin perjuicio de que a lo largo del trabajo se harán algunos reparos sobre esta distinción tripartita y, en particular, la categoría “economía de opción” (*infra*, C.2, IV, 3, b), esta particular divergencia no resulta de especial relevancia atendido que, para bien o para mal, al menos en el ámbito iberoamericano, la distinción tripartita es generalizada.

### 3.3. Límites de la convergencia conceptual

Probablemente, las controversias y discusiones sobre qué es, exactamente, elusión, perseverarán tanto a nivel nacional como internacional. Existen al menos dos razones por las que tales controversias difícilmente se resolverían de forma definitiva.

Primero, suele entenderse que la posibilidad de construir una teoría sobre un objeto requiere que las condiciones que permitan identificarlo no colapsen necesariamente con las creencias que las personas tienen sobre él, esto es, que sea —en alguna medida— objetivo. Como señalan Bouvier *et al.*, tal estudio requiere que exista “la posibilidad de sostener que el objeto analizado, aunque podría depender de algunas creencias, no es dependiente siempre y

59 Para un examen del desarrollo jurisprudencial europeo del concepto de abuso de derecho en materias fiscales, ver Palao Taboada (2021), pp. 395-442; Macarro (2022); De la Feria (2020).

60 Sevilla Bernabéu (2024), pp. 59 y 60.

en todo caso de los pareceres de los individuos a través de diferentes escenarios o mundos posibles<sup>61</sup>. Puede entenderse que un juicio sobre un objeto es objetivo y, por lo tanto, que es posible construir una teoría sobre él cuando tal juicio trasciende la subjetividad de quien lo realiza, existe la posibilidad de evaluar su exactitud o validez, y mantiene algún grado de invariancia intersubjetiva<sup>62</sup>. Sin embargo, es evidente que aquello que se considera elusión suele cambiar de forma constante a la luz de las percepciones sociales y, efectivamente, los autores coinciden, como se ha visto, en que luego de la crisis del año 2008, los países muestran no solo una menor tolerancia al fenómeno, sino que estiman como elusivos casos que antes no eran considerados como tales. En suma, la indagación conceptual sobre la elusión enfrenta el particular desafío de que, en ella, el colapso de las creencias (en especial, los juicios axiológicos sobre el fenómeno) y el objeto estudiado tienden a presentarse con especial persistencia.

Segundo, los intentos de establecer qué es elusión a partir de una metodología descriptiva (que permita dar cuenta de cómo es el objeto sin incorporar valoraciones), suponen adoptar un presupuesto intuitivo o uno empírico: la elusión es algo que existe con independencia de las prácticas impositivas, o bien algo que existe en virtud de ellas. Ambas presentan dificultades importantes. La primera aproximación es la que generalmente asumen los discursos dogmáticos tributarios al discutir qué es elusión. De acuerdo con esta aproximación, la elusión sería un concepto abstracto, que existe más allá del mundo empírico y de nuestros sentidos, aunque se manifiesta en el mundo. Desde esta perspectiva, la labor de la dogmática consistiría en identificar y exponer las condiciones suficientes y necesarias para su existencia. La indagación concep-

---

61 Bouvier *et al.* (2007), p. 9.

62 Postema (2017), pp. 179-186.

tual equivaldría a preguntarse cuál es la “verdadera esencia” de la elusión, o su “verdadera naturaleza”. Este acercamiento asume la existencia trascendental de fenómeno, es decir, supone que la elusión existe con independencia de las prácticas y usos lingüísticos de los actores jurídicos. Una vez que se aclaran los alcances y presupuestos metafísicos de esta estrategia, ella resulta difícil de aceptar, incluso para quienes la sostienen. La hipótesis resulta especialmente contraria a nuestras intuiciones si se considera que lo que se entiende por elusión ha variado sustancialmente a partir de las prácticas comerciales y valores sociales imperantes en diversas sociedades a lo largo del tiempo, situación que parece difícil de compatibilizar con una esencia trascendental. En suma, si se acepta, junto con la mayor parte de la filosofía jurídica actual, que el análisis de los conceptos jurídicos parte del supuesto de que estos son convencionales o estipulativos, se vuelve inviable entenderlos como esencias trascendentales<sup>63</sup>.

La segunda aproximación es la que dirige el análisis conceptual y descriptivo de los conceptos, entendiendo que se trata de fenómenos vinculados al tráfico del mundo, a las palabras que usamos para referirnos a ellos, o a las representaciones que genera en la mente de quienes interactúan en el derecho<sup>64</sup>. Esta estrategia puede materializarse de diversas formas, pero en lo que acá interesa, y dado que la elusión parece íntimamente vinculada a las cambiantes prácticas sociales, parece atractivo un acercamiento empírico, esto es, un análisis que se dirija a la verificación de lo que los partícipes

---

63 Chiassoni (2011b), pp. 62 y 63.

64 No se trata de las únicas posibilidades que se han explorado. En particular se ha intentado explicar los conceptos como habilidades (cómo se usan, o qué habilidades están implícitas en su dominio), o sentidos (que junto con la referencia forma el significado). Esta extensa discusión no puede ser abordada aquí. Ver Bouvier *et al.* (2007), pp. 14 y ss.

de la práctica entienden por elusión<sup>65</sup>. Bajo esta perspectiva, el concepto de qué es elusión dependería contingentemente de los usos y de las prácticas lingüísticas de quienes participan en el derecho. El acercamiento empírico, sin embargo, enfrenta graves desafíos. No solo se encuentra con el problema de verificar las innumerables prácticas lingüísticas en la materia, sino que debe considerar el hecho de que tales prácticas suelen no ser convergentes. El límite de la investigación no es solo epistémico (es difícil conocer los usos), porque existirían persistentes diferencias entre los actores jurídicos sobre qué es la elusión, con independencia de nuestra capacidad de alcanzar su conocimiento. En definitiva, es probable que, cuando hablamos de “elusión”, apuntemos a fenómenos de alguna forma parecidos, pero, en definitiva, diversos. Si esto es efectivo, llegado a un cierto punto de la indagación no parece tener sentido estudiar cuál de entre los diversos conceptos existentes de elusión es “el” correcto.

### 3.4. Concepto utilizado

Sin perjuicio de las limitaciones anteriores, sigue siendo cierto que los esfuerzos multinacionales han facilitado una tendencia general hacia una convergencia a un concepto común de elusión o, al menos, a su identificación a partir de criterios o test similares<sup>66</sup>. La presente investigación, aprovechando esta —parcial— convergencia, adoptará, al menos provisionalmente, una definición de elusión consistente con los usos lingüísticos dominantes de la dogmática tributarista que se basa en la concurrencia de tres propiedades.

---

65 Una estrategia que podría denominarse de “sociología descriptiva”, término que Hart propone para su discusión sobre el concepto de derecho. Hart, 2012 [1961], p. vi.

66 Por todos, Delgado (2018), p. 409.

En particular, entenderá que existe elusión en los casos en que: (i) los contribuyentes ahorran tributos o impuestos u obtienen algún tipo de beneficio impositivo, (ii) recurriendo a formas no simuladas ni expresamente prohibidas por el ordenamiento jurídico, pero que (iii) resultan inusuales y/o artificiosas<sup>67</sup>, siempre que, además, (iv) no existan razones comerciales, esto es, no puramente tributarias, que justifiquen su realización<sup>68</sup>.

Tal definición, desde luego, contiene elementos de alta indeterminación. Tal como en todos los ordenamientos jurídicos se observa una cierta convergencia en la definición del concepto; en todas ellas se generan dudas y controversias similares<sup>69</sup>. Siguiendo la definición preliminar que se ha adoptado: (i) ¿cuándo puede

---

67 La dogmática tributaria suele afirmar que la elusión se materializa por medio de actos no simulados y lícitos. Por todos, ver García Novoa (2004), pp. 128 y ss. Sin embargo, resulta preferible referirse a tales actos como “no prohibidos”, debido a que, en caso de sancionarse la elusión, la figura en su totalidad será ilícita.

68 La ausencia de razones comerciales válidas puede entenderse bien como un requisito adicional a la artificiosidad, o como un indicio de ella. En efecto, si hay efectos comerciales válidos, no parece posible entender que el acto es artificioso. En cualquier caso, el requisito, vinculado originalmente a la jurisprudencia anglosajona, ha tenido amplia recepción en el derecho comparado y también en el nacional. De esta forma, el artículo 15, b) de la Ley General Española de 2003 lo contempla como exigencia adicional a la impropiedad o artificiosidad. La doctrina española suele entender que se trata de requisitos copulativos. Por todos, Cazorla (2020), pp. 184 y 185. El artículo 4 *ter* del Código tributario de Chile define la elusión por la ausencia de efectos jurídicos o económicos relevantes, sin referencia a la artificiosidad, aunque la doctrina suele entender que ella debe suponerse. Por todos, ver Navarro (2021), pp. 240-250. La jurisprudencia judicial y administrativa de la Unión Europea ha hecho referencia también a este requisito. Ver, por ejemplo, artículo 6 de la directiva 2016/1164 del Consejo de la Comunidad Europea. Para una revisión de la evolución de las normas generales antielusión en el derecho de la Unión Europea, ver Delgado (2018), pp. 353-393.

69 Delgado (2018), p. 409.

entenderse que existe ahorro tributario? En este punto deberá responderse a preguntas como las siguientes: ¿existe ahorro fiscal cuando se posterga el pago de un tributo?, ¿puede considerarse ahorro tributario la obtención de un tratamiento que permita entregar menos información a la autoridad tributaria? Por otra parte, (ii) ¿qué quiere decir que no existan razones comerciales que justifiquen la operación? Al respecto deberá contestarse a preguntas tales como ¿basta con cualquier razón comercial para que no exista elusión?, ¿debe tratarse de una razón comercial sin relación con el tributo ahorrado?, ¿cuáles son los criterios para determinar qué es una razón comercial?, ¿qué cuantía deben tener estas razones comerciales para entender que “justifican” la operación? En tercer lugar, (iii) ¿qué significa que una operación sea inusual o artificiosa?, ¿se trata de un examen numérico, estadístico, dirigido a la falta de habitualidad?, ¿es un elemento estático o que evoluciona junto con las operaciones a que se refiere?, ¿se trata de un juicio moral?, ¿se relaciona y de qué forma con la intención legislativa (en caso de que tal intención exista y pueda identificarse)?

Una mayor indagación conceptual, si se basa en metodologías adecuadas, reduciría en alguna medida tal indeterminación. Sin embargo, esta resulta finalmente inevitable no solo por la vaguedad de los conceptos que se vinculan a la legalidad y la elusión, sino porque en la identificación del fenómeno intervienen elementos valorativos y sus características evolucionan junto a las prácticas sociales a que se refieren.

Lo anterior no obsta a que el concepto utilizado sea de particular utilidad. En efecto, el concepto ofrece tesis de relevancia ciertamente indeterminada, pero exhaustiva, clausurando la posibilidad de que existan otras propiedades relevantes para identificar la elusión. Esto, en la práctica, suele resultar útil. Por ejemplo, en el lenguaje común existe una persistente tendencia a considerar importante,

para establecer si existe o no elusión, si el contribuyente actuó o no de mala fe, su nivel de conocimiento del derecho, o la cuantía de los tributos eludidos. Bajo la definición adoptada, sin embargo, estos elementos son irrelevantes. Desde luego, nada impide que en un ordenamiento jurídico determinado se decida incluir alguna de estas propiedades<sup>70</sup>. Sin embargo, los elementos mencionados parecen constituir el núcleo central, dentro de los usos lingüísticos de la dogmática tributaria continental, del concepto que interesa —en la medida de lo posible— delimitar.

Idealmente, es importante insistir, porque la respuesta a la indeterminación que rodea la elusión no se encuentra única ni principalmente en una mejor definición, ni en una mayor indagación conceptual de qué es la elusión. Se requiere, principalmente, establecer quiénes, y de qué forma, deben dar respuesta a esta pregunta, de manera que el sistema cuente con criterios estables que la misma respuesta a problemas similares o que compartan elementos —desde este punto de vista— relevantes. Pero para esta discusión institucional, necesitamos hacer un análisis conceptual no de la elusión, sino de la legalidad. Tal análisis es el objeto del presente trabajo.

#### 4. DELIMITACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

El trabajo propone una comprensión procedimental y sustantiva de la legalidad impositiva. Procedimental, porque indaga sobre quién, y en qué condiciones, ha de tomar la decisión de si un acto es elusivo. Sustantiva, porque (i) impone a tales organismos exigencias de racionalidad, seguridad jurídica, proscripción de la arbitrariedad, autoimposición y legitimidad; y (ii) se opone a tipos

---

70 Diversos países, por ejemplo, incluyen una cuantía mínima, aunque resulta discutible si ello constituye una propiedad del fenómeno o, simplemente, una exigencia para iniciar los procedimientos de determinación de deuda tributaria.

tributarios en blanco, búsqueda de pura capacidad económica y completa ausencia de limitación en la actividad interpretativa del derecho tributario.

Para lo anterior, se realiza un esfuerzo de desmitificación del discurso jurídico en la materia, proponiendo precisiones que requieren la explicitación de compromisos conceptuales implícitos, separar las tesis teóricas de las prescriptivas (describir el derecho) y reemplazar las caracterizaciones valorativamente comprometidas por representaciones valorativamente neutras. En términos de Hart, la tarea de la desmitificación supone quitar el velo que oculta los efectos de conceptos o instituciones, en aras de guiar a los reformadores a eliminar lo injusto, anacrónico, ineficiente o dañino de instituciones sociales (incluidas las normas)<sup>71</sup>.

En particular, el trabajo hace un análisis crítico de los discursos dogmáticos tributarios, especialmente de los dominantes en la tradición continental iberoamericana, en relación con la legalidad tributaria. La crítica apunta a que estos discursos no proporcionan herramientas conceptuales idóneas para reconstruir, adecuadamente, la estructura de los sistemas tributarios ni las diferentes técnicas interpretativas que son empleadas por los aplicadores del derecho. En efecto, muchos dogmáticos no diferencian sus tesis prescriptivas de las descriptivas, de tal manera que uno de los principales problemas actuales es la falta de estudios analíticos sobre qué es el derecho tributario, qué es una norma tributaria y qué técnicas interpretativas suelen ser aceptadas dentro de las diferentes prácticas jurídicas tributarias. Esto lleva a que tales discursos no proporcionen herramientas conceptuales adecuadas para cumplir dos objetivos generalmente aceptados, valiosos en la comunidad jurídica actual: combatir la elusión de forma eficaz y preservar los valores vinculados a la legalidad. Respecto a las tesis normativas

---

71 Hart (1982), pp. 21-22.

que la dogmática suele aceptar (y que este trabajo comparte), se asume que los casos de elusión son un problema práctico para los cuales los sistemas normativos deben contener herramientas que permitan su solución.

Junto con fundamentar el diagnóstico anterior, se sostendrá que, para poder dar cuenta de las prácticas actuales y, por tanto, modificarlas, es necesario partir por reconstruir nuestras maneras de entender el principio de legalidad a partir de los compromisos conceptuales y teóricos que los tributaristas suelen adoptar. En tal sentido, con esta investigación se llevará a cabo un proceso de desmitificación de la dogmática compuesto por dos pasos: (i) explicitación de los compromisos conceptuales y teóricos de los tributaristas sobre el principio de legalidad y su relación con la noción de elusión, y (ii) mantención de la distinción entre enunciados descriptivos y prescriptivos, a efectos de que las tesis normativas (o discursos de deber ser) sean formuladas luego de una adecuada reconstrucción de nuestras prácticas. Para lograr sus objetivos, el trabajo utilizará algunas herramientas de la teoría analítica del derecho, que en cada caso se precisarán, atendido que ellas permiten clarificar algunas confusiones y ambigüedades comunes en el análisis dogmático tributario sobre las materias mencionadas<sup>72</sup>.

Siguiendo en este punto, para Dickson<sup>73</sup> la propuesta se basa en la idea de que una teoría del derecho tributario no solo debe basarse en verdades, sino que esas verdades han de iluminar aquello que es importante y característico del fenómeno que investiga. En particular, cada uno de los capítulos en que se divide la investigación se inicia con secciones generalmente descriptivas en donde se

---

72 Para lograr sus objetivos, el trabajo utilizará algunas herramientas de la teoría analítica del derecho que, en cada caso, se precisarán. De especial relevancia resultan la distinción: (i) entre enunciados descriptivos (con valores de verdad) y prescriptivos (que carecen de tal valor), (ii) entre enunciados empíricos y analíticos, (iii) entre motivos (estados mentales, emociones, sentimientos) y razones (justificaciones de una tesis), y (iv) entre lenguaje y metalenguaje. La utilización de estas herramientas resulta funcional a la clarificación de algunas confusiones y ambigüedades comunes en el análisis dogmático tributario sobre las materias objeto del trabajo. Ver Guastini (2014<sup>a</sup>), pp. 77-86.

73 Aunque la autora apunta a un análisis de mayor abstracción. Ver Dickson (2006), p. 32.

intenta reconstruir los discursos dogmáticos en las diversas materias que son objeto de estudio para luego, en las secciones posteriores, ofrecer respuestas a los problemas detectados.

Lo anterior permitirá, por una parte, avanzar hacia una reconstrucción meta dogmática que aspira a explicitar los compromisos conceptuales y teóricos que la dogmática tributaria suele asumir respecto al principio de legalidad y la noción de elusión. Esta reconstrucción no apuntará, en consecuencia, a autores o experiencias nacionales determinadas, sino que mirará a la alta dogmática tributaria en la materia. Finalmente, en especial en el capítulo sexto, se propondrán las tesis prescriptivas en la materia. En particular, se planteará la utilización de un modelo de análisis de las prácticas tributarias que resulte apto para presentar, de manera adecuada, qué es el principio de legalidad y qué relevancia normativa posee en los sistemas tributarios, en específico cuando deben dar cuenta del fenómeno de la elusión.

Cabe agregar, por último, que los capítulos examinan con especial atención las experiencias de España y Chile, aunque, por su influencia y desarrollo, será indispensable explorar algunos elementos de la dogmática alemana e italiana, en particular de la primera mitad del siglo pasado.