CONTENIDO

Christian Anguita Oyarzún

Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea

VII BECA DE INVESTIGACIÓN

Agencia Tributaria
Avanzando Contigo
XXV ANIVERSARIO

Agencia Estatal de Administración Tributaria

Instituto de Estudios Fiscales

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea

©2017, Derechos reservados

Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

Instituto de Estudios Fiscales (IEF)

ISSN: 2073-381X

Responsabilidad del Autor

Las opiniones vertidas por el autor no representan la de la institución para la que trabaja ni las de la Secretaría Ejecutiva del CIAT.

Propiedad Intelectual

Se autoriza la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento conocido, siempre que se cite adecuadamente la fuente y los titulares del Copyright.

Prólogo

La Agencia Estatal de Administración Tributaria de España, en el marco del Acuerdo de Cooperación Técnica firmado con el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias y el Instituto de Estudios Fiscales, convocó en el mes de mayo de 2015 la Beca de Investigación CIAT/AEAT/IEF. Esta beca se convoca cada dos años con el fin de incentivar a los funcionarios tributarios de los países miembros del CIAT al análisis e investigación de temas tributarios. En esta VII edición de la Beca de investigación resultó ganador el trabajo realizado por el Sr. Christian Fernando Anguita Oyarzún sobre: " Los retos en la aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las lecciones de las Experiencia española y Europea"

Durante año y medio de trabajo el ganador de la Beca se ha centrado en acometer un análisis teórico, normativo y jurisprudencial de las cláusulas antiabuso existentes tanto en Europa como en Latinoamérica y a identificar los principales desafíos en su aplicación por parte de las Administraciones Tributarias. A lo largo de este estudio se aborda con claridad y profundidad el concepto de la autonomía de la voluntad negocial y su incidencia en la relación jurídico tributaria así como los límites de la autonomía dentro de las normas tributarias. Al mismo tiempo, se desgranan los aspectos doctrinales, constitucionales y jurisprudenciales que explican la elusión tributaria para adentrarse en el mundo de las cláusulas antiabuso en el Derecho Tributario tanto desde una perspectiva doctrinal como de derecho positivo. En especial, el autor aborda -por su importancia y por su influencia en el ámbito latinoamericano- la evolución de la cláusula antiabuso en la legislación española. De nada sirve disponer de una cláusula antiabuso en las normas tributarias si el procedimiento para su aplicación no es ágil y expedito o no se disponen de instrumentos para la identificación de las operaciones de riesgo, su selección y fiscalización, cuestiones que el autor también aborda en este estudio.

Con esta publicación la Agencia Tributaria española, el Instituto de Estudios Fiscales y el CIAT quieren contribuir a la difusión de esta importante materia que siempre ha supuesto un reto para las administraciones tributarias aún más apremiante en la actualidad por su fuerte incidencia en la fiscalidad internacional.

Es nuestro deseo que este libro constituya un punto de referencia para los funcionarios y aplicadores del Derecho tributario en la región a los que proponemos el estudio y analisis de esta materia con la misma dedicación como la que ha demostrado Christian a lo largo de estos casi dos años de trabajo desde que se hizo digno merecedor de este premio VII edición de la Beca de Investigación que ahora se concreta y ve la luz con esta interesante y valiosa publicación.

Panamá, agosto de 2017

Juan F. Redondo Sánchez
Jefe de la Misión Española ante el CIAT.

ÍNDICE

Prólogo iii

Índice V

Introducción 1

CAPÍTULO 1
LA LIBERTAD QUE TIENEN LOS CONTRIBUYENTES PARA ORGANIZAR SUS NEGOCIOS 3

1.1 La autonomía de la voluntad 3

1.2 La relación jurídico tributaria como límite a la autonomía de la voluntad 6

1.3 La economía de opción y la planificación tributaria 9

1.3.1 Concepto 9

1.3.2 clases de economías de opción 12

1.3.3 La libertad en el derecho tributario y la buena fe 14

1.3.4 La economía de opción y planificación tributaria en la jurisprudencia 15

1.3.5 La economía de opción termina cuando comienza la elusión 17

CAPÍTULO
LOS LÍMITES A LA AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD DENTRO DE LA LEY TRIBUTARIA 21

2.1 El fraude a la ley 21

2.2 El fraude y el abuso a la ley tributaria 22

2.2.1 Concepto 22

2.2.2 Características 24

2.2.3 El fraude a la ley tributaria: ¿analogía o interpretación? 27

2.3 La simulación 29

2.4 La evasión tributaria 32

CAPÍTULO 3
LA TEORÍA DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA: DOCTRINAS, PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y JURISPRUDENCIALES QUE LA EXPLICAN 34

3.1 Concepto y causas 34

3.2 Principios constitucionales que justifican la teoría de la elusión tributaria 37

3.3 Principios jurisprudenciales 40

3.4 El principio de calificación 44

CAPÍTULO 4
LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO EN EL DERECHO TRIBUTARIO 50

4.1 Origen de las cláusulas antiabuso 50

4.2 La cláusula general antiabuso 56

4.3 Las cláusulas antiabuso especiales 61

CAPÍTULO 5
LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA Y EL RESTO DE EUROPA 64

5.1 La cláusula antiabuso en la legislación española 64

5.1.1 La ley general tributaria de 1963 64

5.1.2 La reforma de 1995 69

5.1.3 La regulación del "conflicto" en la ley general tributaria del año 2003 74

5.1.4 la artificiosidad como requisito de la aplicación de la norma de conflicto 78

5.1.5 El test del propósito negocial 80

5.1.6 El procedimiento para la declaración de conflicto 80

5.1.7 La reforma del año 2015 y la imposición de sanciones 83

5.2 La cláusula general antiabuso en alemania 85

5.3 La cláusula general antiabuso en francia 88

5.4 La cláusula general antielusión en italia 90

5.5 La cláusula general antielusión en el reino unido 90

5.6 La cláusula general antiabuso en la unión europea 92

CAPÍTULO 6

LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO EN LAS LEGISLACIONES LATINOAMERICANAS 95

6.1 Argentina 95

6.2 Bolivia 104

6.3 Brasil 106

6.4 Chile 107

6.5 Colombia 115

6.6 Costa rica 118

6.7 Ecuador 122

6.8 El Salvador 123

6.9 Guatemala 124

6.10 México 125

6.11 Perú 127

6.12 República Dominicana 130

6.13 Uruguay 131

6.14 Paraguay 135

6.15 Venezuela 135

6.16 El modelo de Código Tributario del CIAT y las Cláusulas Antiabuso 136

CAPÍTULO 7
PROCEDIMIENTOS UTILIZADOS POR LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN LA APLICACIÓN DE LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO 137

7.1 El procedimiento común de comprobación, fiscalización e investigación 137

7.2 El procedimiento de comprobación, fiscalización e investigación y la cláusula general antiabuso 140

7.3 La cláusula general antiabuso y las planificaciones tributarias agresivas 141

7.4 La carga de la prueba y la cláusula general antiabuso 145

7.5 La necesidad de obtener información para fiscalizar las planificaciones tributarias agresivas 146

7.6 Catálogos de esquemas tributarios 150

7.7 Procedimiento para la declaración de abuso o elusión 150

7.8 La relación cooperativa que debe existir entre la administración tributaria y los contribuyentes 153

7.9 Las cláusulas antiabuso en el derecho tributario internacional: una introdución a "BEPS" 155

CONCLUSIONES 163

BIBLIOGRAFÍA 166

JURISPRUDENCIA 171

LEGISLACIÓN 172

INTRODUCCIÓN

Hace más de 200 años, Adam Smith, en su obra la riqueza de las naciones, destacaba el principio de la igualdad tributaria, en el sentido de que los ciudadanos debían contribuir al apoyo de las naciones, como sea posible, en proporción a sus respectivas capacidades, es decir, en proporción a los ingresos que gozan, al mismo tiempo que sostenía que la certeza o seguridad jurídica del sistema tributario debía ser tal, que cada individuo conozca lo que está obligado a pagar de forma previa.

Como estudiaremos a lo largo de esta investigación, los principios expuestos por Adam Smith siguen vigentes hasta el día de hoy, y algunos de ellos se han consolidado como principios constitucionales del Derecho tributario, debiendo respetarse, tanto por el legislador, la Administración tributaria y los contribuyentes.

Es así como en esta búsqueda de los pilares del sistema tributario, emprendemos el desafío del estudio de las cláusulas antiabuso como uno de los temas fundamentales de la ciencia del Derecho tributario contemporáneo. De esta manera, la presente investigación tiene por objeto realizar un análisis teórico, dogmático, normativo y jurisprudencial de las cláusulas antiabuso, tanto en Europa como en Latinoamérica, así como también identificar los principales desafíos en su aplicación por parte de las Administraciones.

En los primeros capítulos, el análisis se realizará mediante una aproximación teórica al principio de la autonomía de la voluntad dentro del derecho tributario material y su reconocimiento, por parte de la legislación tributaria, representado por los conceptos de economía de opción y planificación tributaria.

A continuación, y tal como ocurre en derecho común, se analizarán los límites a esa autonomía, tales como la doctrina del fraude a la ley, el abuso de las formas jurídicas y la simulación en los sistemas jurídicos provenientes del derecho europeo continental, así como, también las tendencias jurisprudenciales que se han elaborado en las naciones del common law.

Ante esta constante búsqueda de la libertad por parte de los contribuyentes, y por otro lado el deber de cumplir con los principios de legalidad e igualdad tributaria, por parte de las Administraciones en sus labores de comprobación y fiscalización, la relación que existe entre los conceptos de "libertad", "igualdad" y "seguridad jurídica" en derecho tributario constituirá una de las principales interrogantes que intentaremos contestar a lo largo de esta obra.

El estudio teórico y dogmático de los límites al principio de la autonomía de la voluntad en derecho tributario comprenderá también el análisis de la teoría de la elusión tributaria, la cual nace como respuesta a las situaciones de abuso del sistema tributario, estudio donde se abarcará, tanto el origen como el desarrollo histórico de las cláusulas antiabuso.

La segunda parte de esta obra está dedicada al estudio de la normativa, doctrina y jurisprudencia española y europea de las cláusulas antiabuso. En ese contexto, y al ser, tanto la ley española como la alemana pioneras en la incorporación de estas cláusulas en su legislación, resulta relevante identificar y analizar las principales características de las cláusulas antiabuso en aquéllas jurisdicciones, así como también su desarrollo jurisprudencial.

A continuación, se estudiará la normativa y jurisprudencia latinoamericana en materia de cláusulas antiabuso, la cual representa además unos de los objetivos más importantes de esta investigación, por lo que se realizará un análisis y estudio comparado de las cláusulas antiabuso en las legislaciones tributarias iberoamericanas y los desafíos que representa su aplicación.

Finalmente, se estudiarán las medidas utilizadas por las Administraciones Tributarias, dentro sus facultades de comprobación y fiscalización, destinadas a aplicar correctamente las cláusulas antiabuso, así como también los desafíos que representa su aplicación, entre los cuales destaca la correcta identificación de los esquemas de planificación tributaria agresiva, y su relación con las economías de opción y con las cláusulas antiabuso. En este sentido, también se expondrán las recomendaciones del "Plan de Acción Conjunta Contra la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios" (BEPS), las cuales, en directa relación con el enfoque del Derecho tributario contemporáneo, contienen las directrices que deberán emplear las Administraciones para velar por el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

CAPÍTULO 1

LA LIBERTAD QUE TIENEN LOS CONTRIBUYENTES PARA ORGANIZAR SUS NEGOCIOS

Este primer capítulo tiene por objetivo entregar un análisis teórico, conceptual y empírico del principio de la autonomía de la voluntad como pilar fundamental del derecho privado y su aceptación y aplicación en el derecho tributario. De igual manera, se introducirá el estudio de los conceptos de planificación tributaria y economía de opción, los cuales constituyen la manifestación de la autonomía de la voluntad dentro del derecho fiscal.

1.1 LA AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD

La libertad de contratar es una garantía fundamental en todas las naciones libres y democráticas, las cuales han transformado este principio en uno de los pilares de los ordenamientos jurídicos modernos. Así, los actos, contratos o negocios jurídicos ejecutados o celebrados por las personas son expresiones de la llamada autonomía privada o de la voluntad.

El principio de la autonomía de la voluntad se puede definir como el poder que el ordenamiento jurídico reconoce a los particulares de regular por sí sus intereses o relaciones jurídicas con los demás sujetos. De esta manera, se entiende que las personas tienen plena libertad para realizar los actos jurídicos que estimen adecuados para la satisfacción de sus intereses, pudiendo, asimismo, determinar el contenido y los efectos de dichos actos.

Por su parte, el profesor De Castro definió la autonomía privada como el poder complejo reconocido a la persona para el ejercicio de sus facultades, sea dentro del ámbito de libertad que le pertenece como sujeto de derechos, sea para crear reglas

de conducta para sí y en relación con los demás, con la consiguiente responsabilidad en cuanto actuación de la vida social[1].

Como principio del ordenamiento jurídico, la autonomía de la voluntad se extiende tanto al fondo como a la forma de los actos jurídicos. Las partes, siempre que respeten las leyes, el orden público, las buenas costumbres y la seguridad nacional (límites comunes a la autonomía de la voluntad), pueden estipular las cláusulas que convengan en sus actos o contratos. Lo mismo en cuanto a la forma de expresar su voluntad: pueden elegir la forma escrita, oral o cualquiera otra, salvo que la ley imponga una determinada, como por ejemplo la escritura pública que se exige en el contrato de compraventa de un bien raíz.

De esta manera, en virtud de su autonomía, las personas tienen la posibilidad de contratar o de no hacerlo, de elegir entre los distintos modelos negociales y contratos reconocidos o no por el ordenamiento jurídico, como asimismo, de la posibilidad de que las partes elijan la legislación aplicable a un determinado contrato, pudiendo incluso elegir las partes regirse por leyes extranjeras. Es tan amplio el contenido de la autonomía de la voluntad, que las partes pueden, en algunos casos, igualmente sustraerse de la jurisdicción de los tribunales de justicia y someter sus contiendas al ámbito de tribunales arbitrales.

Al referirnos a los principios jurídicos modernos, es preciso encontrar sus orígenes en los Códigos Napoleónicos, así ya en el Código Civil Francés se ilustraba esta idea, el cual en su artículo 1134 señalaba que *"los contratos legalmente formados tienen fuerza de ley entre aquellos que los celebraran"*, dando origen al principio del "*pacta sunt servanda*", el cual es considerado como uno de los principios más importantes del derecho privado, principio que además en los estados modernos tiene una consagración constitucional, tal como lo destaca Taveira Torres, al señalar que *"En este desvelo de principios y conceptos constitucionales aplicables al Derecho privado, la autonomía privada se descubre como principio de Derecho constitucional civil que consiste en el poder atribuido por la Constitución a las personas, individual o colectivamente, para determinar consecuencias jurídicas como resultado de comportamientos libremente asumidos…"*[2].

Lo mismo ocurre en los demás ordenamientos jurídicos, como es el caso del Español, el cual en su artículo 1255 señala que los contratantes pueden establecer los pactos,

1 DE CASTRO, Federico (1991): El Negocio Jurídico (Madrid, Civitas), p. 12.
2 TAVEIRA TORRES, Heleno (2008): Derecho Tributario y Derecho Privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria (Madrid, Marcial Pons), p. 84.

cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público, mientras que el Código Civil Chileno previene en su artículo 1545 que todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes y no puede ser invalidado sino por su propio consentimiento o por causas legales.

Al ser un principio fundamental del ordenamiento jurídico, la libertad con que las personas puedan organizar y desarrollar sus negocios, también es un principio aplicable en derecho tributario. Así, se ha sostenido que "*es a la vez legítimo y razonable organizar los negocios y asuntos personales de modo de atraer la menor incidencia de impuesto que sea posible. El creciente alcance de las leyes tributarias, la complejidad de sus disposiciones y las altas tasas impositivas hacen más necesario que nunca que, tanto las empresas económicas como las personas físicas, planeen sus hechos tributarios con considerable cuidado*"[3]. Al respecto, es importante igualmente destacar que esta llamada "*autonomía de la voluntad tributaria*" también tiene una consagración legal en algunos países[4].

De esta manera, en virtud de este principio general, los contribuyentes pueden organizar sus actividades económicas conforme a las alternativas jurídicas (tanto de estructuras societarias, como de ejecución de actos y celebración de contratos) que entregan los distintos ordenamientos y sistemas jurídicos en virtud del principio de la autonomía de la voluntad, libertad contractual y libertad empresarial, en virtud de la cual las partes pueden crear libremente todas las relaciones jurídicas que estimen pertinentes, como asimismo son libres para atribuir a los contratos celebrados los efectos que deseen, siempre que hayan cumplido además con los requisitos de existencia y validez de los actos jurídicos o contratos, según corresponda, y que el contenido de las declaraciones de voluntad no sean contrarios a las prohibiciones contempladas en la legislación. Es decir, las personas pueden elegir libremente si desean organizarse jurídicamente como una sociedad de personas o como una sociedad de capital, al mismo tiempo que podrán celebrar un contrato de arriendo o un contrato de compraventa con el objetivo de instalar su establecimiento de comercio, todo lo anterior, de acuerdo a sus requerimientos individuales.

3 SPLITZ, Barry (1983): International Tax Planning (2ª edición, Londres, Butterworths), p. 1.
4 El Código Tributario de Chile expresamente contempla la economía de opción en el inciso 2° del artículo 4° ter.

1.2 LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA COMO LÍMITE A LA AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD

Para realizar un análisis completo del principio de la autonomía de la voluntad dentro del derecho tributario, es preciso mencionar las principales características de la relación jurídico tributaria, las cuales difieren en sus elementos esenciales de las relaciones puramente civiles. Así, y a propósito del análisis de la naturaleza jurídica de la obligación tributaria, Hensel, uno de los autores que sentó las bases científicas del Derecho tributario moderno, señaló que "*Mientras que en las obligaciones del Derecho privado el contenido y el alcance de la prestación debida se precisan, por regla general, mediante declaraciones de voluntad recíprocas del deudor y el acreedor, en la obligación tributaria ese contenido y alcance se deriva de la ley*", para luego concluir con una afirmación que de seguro servirá de base para el estudio que realizaremos en los capítulos posteriores, al afirmar que "*El hecho imponible hace las veces, en el Derecho tributario de obligaciones, del momento de exteriorización de la voluntad en Derecho privado*[5]".

Tal concepto doctrinario es recogido por la mayoría de las legislaciones de los países de Iberoamérica, donde la relación jurídico tributaria da lugar a una pluralidad de vínculos y relaciones entre el Estado y los obligados tributarios, siendo el más importante el nacimiento de la obligación tributaria, una vez que los contribuyentes realizan el hecho imponible descrito en la ley.

Al respecto, cabe señalar que los elementos de la relación jurídico tributaria sustancial son los siguientes: el sujeto activo, titular de la pretensión, el acreedor del tributo; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo, a quien se conoce como contribuyente, así como también los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad, sustitución), o derivada (sucesión en la deuda tributaria); el objeto, es decir, la prestación pecuniaria, o sea el tributo y; el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria.

Esta relación jurídico tributaria ha sido regulada por los distintos sistemas tributarios nacionales, así el artículo 17 de la Ley General Tributaria Española, dispone expresamente que los contribuyentes no son libres para alterar mediante pactos privados los elementos de la obligación tributaria.

5 HENSEL, Albert (1933): Derecho Tributario (traducción por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Madrid, Marcial Pons) p. 153.

"Artículo 17. La relación jurídico-tributaria.

1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.

3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley.

4. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas."

A propósito de este límite establecido por el derecho tributario a la autonomía de la voluntad, la jurisprudencia Chilena ha sostenido que "*el principio de la autonomía de la voluntad y de la libre contratación crea una ficción que consiste en asignarle al contrato, legalmente celebrado, el carácter de ley, pero para los contratantes, esto es, se establece que un contrato tiene para ellos la misma fuerza que una ley, pero dicha fuerza de ley no obliga al Estado ni a los tribunales en lo tocante a su contenido, quienes deben, enfrentados a un caso concreto, precisar su alcance. En el campo del derecho tributario la ley ha entregado normas claras y precisas para la determinación de los tributos que gravan, como en el presente caso, determinadas operaciones, precisamente para sacar del ámbito privado la facultad de fijar un elemento como el precio, que es el que determina la entidad del mismo, puesto que ello conduciría a que los particulares establecieran por sí mismos, si deben tributar y en qué cantidad, lo que como ya se dijo, no es aceptable*"[6].

De esta manera, para que se configure el hecho imponible gravado son necesarios dos presupuestos: uno de carácter objetivo, que consiste en una circunstancia dada, el otro de naturaleza subjetiva consistente en una relación o vinculación que debe existir entre ese supuesto y algún sujeto pasivo quien, en virtud de realizarse concretamente el presupuesto objetivo, queda obligado a una prestación en beneficio fiscal. Estos dos

6 Excelentísima Corte Suprema de Chile, sentencia del 24 de enero de 2002, Rol N° 4.426-00.

aspectos del hecho imponible configuran una sola realidad jurídica de la que dependen el nacimiento de la pretensión fiscal y la determinación de un contribuyente responsable.

Los presupuestos objetivos del hecho imponible son eminentemente variables, sin embargo Sainz de Bujanda elaboró la siguiente clasificación:

1. Un acontecimiento material o un fenómeno de consistencia económica, tipificados por las normas tributarias, y transformados, consiguientemente, en figuras jurídicas dotadas de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo;

2. Un acto o negocio jurídico, tipificado por el Derecho Privado o por otro sector del ordenamiento positivo, y transformado en hecho imponible por obra de la ley tributaria;

3. El estado calidad o situación de una persona;

4. La actividad de una persona no comprendida dentro del marco de una actividad específicamente jurídica, y

5. La mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas, sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular[7] .

De esta manera, es posible sostener que un primer límite al principio de la autonomía de la voluntad en el derecho tributario sustancial se encuentra definido por la misma naturaleza de la relación jurídico tributaria, la cual difiere en sus aspectos esenciales de la obligación civil, ya que los elementos de la obligación tributaria tienen su origen en la ley y no le es permitido a los contribuyentes modificarlos por pactos privados.

Sin embargo, negar absolutamente el principio de la autonomía de la voluntad parecería contradictorio para el derecho tributario moderno, lo cual además supondría prohibir cualquier tipo de planificación tributaria o economía de opción, lo que además colisionaría con el derecho constitucional de libertad económica, tal como lo analizamos previamente en este capítulo.

De esta manera, el Derecho tributario se ve en la necesidad de conciliar las características propias de la relación jurídico tributaria con el principio de la autonomía de la voluntad y así, elaborar una doctrina propia que permita otorgar una solución

7 SÁINZ DE BUJANDA, F. (1965) "Análisis Jurídico del Hecho Imponible", en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 60, pp. 769 y ss. (p. 845).

justa a esta ciencia del derecho, que en su aplicación combina tanto elementos del Derecho público, como del Derecho privado.

1.3 LA ECONOMÍA DE OPCIÓN Y LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA

"Ningún hombre en este país está bajo la menor obligación, moral o de otro tipo, de organizar las relaciones jurídicas de sus negocios o de su propiedad que permitan a la Administración poner la pala más grande en sus tiendas. La Administración no es lenta – y con toda razón-, para aprovechar todas las ventajas permitidas por la legislación tributaria con el propósito de vaciar el bolsillo del contribuyente. Y el Contribuyente tiene derecho a ser astuto para prevenir, en la medida en que él honestamente puede, el agotamiento de sus medios por la Administración "[8].

1.3.1 CONCEPTO

La jurisprudencia anglosajona ya se ha pronunciado sobre este principio en reiteradas ocasiones señalando que "*cuando se considera una transacción comercial genuina y hay dos caminos para realizarla, uno que envuelve pagar más impuestos que el otro, es completamente errado inferir, como consecuencia necesaria, que si se adopta el curso que envuelve pagar menos impuesto, uno de los principales objetivos es eludir el impuesto*"[9]. En este sentido, célebre es la jurisprudencia sentada en el caso del Duque de Westminster, donde se concluyó que "*se dice que en los casos de impuesto hay una doctrina que permite a las Cortes ignorar la posición legal y considerar lo que se denomina "la sustancia del asunto" ... Aquella doctrina parece implicar la sustitución de "la incertidumbre y la cuerda torcida de la discreción" por la "rectitud de la ley". Sin embargo, todo hombre tiene derecho, si puede, a ordenar sus asuntos de manera que el impuesto que se fija bajo las leyes apropiadas es menor de lo que sería de otra manera. Si tiene éxito en ordenarlos para asegurar este resultado, entonces, no pueden ser obligados a pagar un impuesto mayor*[10].

En Estados Unidos también ha sido reconocido este principio, y precisamente en el emblemático caso que dio origen a la jurisprudencia de la sustancia sobre la forma, se reconoció al mismo tiempo a los ciudadanos y las sociedades en general el derecho

8 Lord Clyde in Ayrshire Pullman Motor Services v CIR (1929) 14 TC 754.
9 Mazansky, Ernest, "The Duke of Westminster Still Lives in South Africa (but is very careful when he crosses the road).
10 IRC v. Duke of Westminster [1936] A.C. 1; 19 TC 490.

de elegir la vía menos gravosa bajo el punto de vista fiscal[11]. En este sentido, el principio de la economía de opción ha sido incluso considerada una pieza esencial del pensamiento del juez Learned Hand quien llegó a señalar que "*Una y otra vez los tribunales han dicho que no hay nada siniestro en disponer los propios negocios de manera que los impuestos de mantengan lo más bajos posible. Todos lo hacen, ricos o pobres; y todos hacen bien, porque nadie tiene un deber público de pagar más de lo que exige la ley: los impuestos son exacciones forzosas, no contribuciones voluntarias. Pedir más en nombre de la moral son meras palabras pías*"[12].

Por su parte, Francia también reconoce este principio al contemplar la posibilidad que tienen los contribuyentes de elegir entre diferentes formas de realizar una determinada operación, el hecho de que elija una por razones fiscales no permite concluir la existencia de un abuso, siempre que la alternativa elegida no se revele como ficticia[13]. Asimismo, la jurisprudencia alemana ha reconocido reiteradamente el derecho a la planificación fiscal, como una consecuencia de la libertad de configuración, señalando que el ahorro fiscal o economía de opción es un comportamiento acorde con las leyes tributarias y autorizada por el legislador[14]. Mientras que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) también reconoce este principio, al sostener que la planificación tributaria puede ser definida como "*la manera como las personas organizan sus negocios o relaciones particulares con el objetivo de minimizar su carga tributaria*"[15].

La planificación tributaria es un tema que ha sido largamente abordado por los estudiosos del derecho tributario. La doctrina se ha pronunciado respecto a las diversas posibilidades que tienen las personas para organizar sus negocios, sin que esta organización requiera necesariamente tener la más alta tasa impositiva posible. Se ha señalado que ninguna ley tributaria prohíbe alcanzar resultados económicos en sí posibles por una vía diversa de aquella prevista por el legislador, por lo que la elección del medio jurídico para la realización de determinados objetivos económicos es más bien dejada libre a cada persona. En este mismo sentido se ha pronunciado la profesora Marín Benítez, quien afirma que el fundamento al libre desarrollo de la autonomía

11 Gregory v. Helvering, "no puede dudarse del derecho del contribuyente de disminuir la carga tributaria que de otra manera le sería exigida, o eliminarla completamente a través de medios legales"
12 Gregory v. Helvering 293 U.S. 465 (1935)
13 Opinión del *Commissaire du Gouvernment* Lobry en *Conseil d'Etat,* nº 19079 plén RJF 9/81 nº 787; Cour de Cassation 19 abril 1988 nº 86-19.079 RJF 2/89 nº 250. *Vid.* S. DE MONÈS P.H. DURAND y J.F. MANDELBAUM: France: Abuse of Tax Law across Europe (Part One) *EC Tax Review,* vol. 19 (2), 2010, pp. 87-88.
14 *Bundesfinanzhof* de 1951, 55, 449, citada por C. García Novoa (La cláusula antielusiva, p. 104)
15 http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T, listado de conceptos tributarios.

privada en la legislación tributaria hay que buscarlo en la licitud de la búsqueda de ahorro impositivo, la cual no se opone a la ley ni a la moral[16].

En la literatura Iberoamericana, la economía de opción y la planificación fiscal son conceptos que fueron introducidos por el profesor Larraz, quien señaló que ambos conceptos son opuestos al fraude a la ley (*fraus legis*). En efecto, en la elaboración de su doctrina afirmó claramente que la economía de opción no atenta contra el espíritu del legislador, como si lo afecta el fraude a la ley. De esta manera, el profesor Larraz sostenía que "*Importa mucho no confundir el fraus legis fisci con otra figura peculiar del derecho tributario, la cual, en defecto de denominación ya acuñada llamaré "economía de opción". La economía de opción tiene de común con el fraus legis la concordancia entre lo formalizado y la realidad. De ningún modo se da simulación. También coinciden en no contrariar la letra legal y en procurar un ahorro tributario. Pero, fuera de estos trazos comunes, el fraude de ley y la economía de opción divergen. La economía de opción no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, en tanto que si atenta el fraus legis. La opción se ofrece, a veces, explícitamente por la propia ley*[17]. En este sentido, el maestro Larraz precisa que el ahorro fiscal, por **sí** mismo, no va contra el espíritu de la ley tributaria, porque ésta última no impone que el administrado deba elegir el comportamiento más caro fiscalmente, ni prohíbe que opte por el más barato, en el caso de que ambos comportamientos sean, opciones lícitas, según el Derecho privado.

Al respecto, el célebre autor alemán Hensel afirmaba que "considerar inmoral el negocio que produce ahorro de impuestos supondría desconocer la muy justificada vocación de la vía económica de encontrar, en la medida de lo posible, vías no gravadas"[18]. Ferreiro Lapatza va más allá al afirmar que "todo el mundo es libre para realizar o no los distintos hechos imponibles dibujados por las leyes fiscales o para escoger entre la realización de uno u otro aunque tal opción se ejercite pensando únicamente en no pagar impuestos o en pagar menos impuestos", a lo que agrega "mientras los negocios jurídicos realizados sean válidos, reales y lícitos, ningún reproche puede merecer el que a través de ellos, y respecto a otras posibilidades de actuación se consiga un ahorro fiscal…"[19].

16 MARÍN BENÍTEZ, Gloria (2013): ¿Es lícita la planificación fiscal? (Madrid, Thomson Reuters), p. 80.
17 LARRAZ ESCOBAR, José (1952) *Metodología aplicativa del Derecho Tributario,* (Madrid, Revista de Derecho Privado) p. 61.
18 HENSEL, Albert (1933): *Derecho Tributario* (traducción por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Madrid, Marcial Pons)pp. 230-231.
19 FERREIRO LAPATZA, José Juan (2001): "Economía de Opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", *Revista Técnica Tributaria,* núm. 52: pp. 33-62.

Por su parte, Rosembuj sostiene que "*La economía de opción ejercitada por el particular en su actividad privada o por la empresa en el mercado es jurídicamente indiferente e irrelevante para el ordenamiento tributario, que no penetra en su núcleo, sino que cuando dicha actividad está disciplinada expresa o implícitamente. Es un límite que no puede traspasarse, porque supondría invadir esferas de acción libres del Derecho tributario y, por tanto, intrusiones ilegítimas en la libertad patrimonial del individuo o del agente económico, sino hay límite no puede existir elusión, sino libre autonomía fiscal o economía de opción*[20]. Así, en la economía de opción el agente no lleva a cabo ninguna maniobra de elusión, sino que simplemente elige por razones fiscales una determinada operación en lugar de otra[21].

De igual manera, Pérez de Ayala Becerril señala que "*En la economía de opción se vislumbran resultados más convenientes para el contribuyente, de forma completamente lícita e incluso prevista por la ley. Mientras que en el fraude de ley los medios utilizados para este mismo fin sólo son lícitos en apariencia, pero no en materia, y la intención de burlar la ley a través de la utilización de medios impropios para aquel resultado se torna evidente*"[22].

Así las cosas, la economía de opción representa el derecho de los ciudadanos para organizar sus vidas, sus actividades personales, profesionales y empresariales y la administración de sus patrimonios de la forma que consideren más razonable y conveniente, incluyendo entre los argumentos la dimensión tributaria. En efecto, en la economía de opción las personas no tienen por objetivo librarse de una obligación de la que los contribuyentes sean deudores, sino a que esta obligación no nazca o sea menos gravosa[23].

1.3.2 CLASES DE ECONOMÍAS DE OPCIÓN

Pérez de Ayala identifica dos tipos de economías de opción, por un lado se encuentran las explícitas, las cuales son reguladas expresamente por la ley tributaria en sus supuestos y efectos, y son provocadas por la propia ley tributaria, en cuanto esta última las ofrece y posibilita expresamente. Un ejemplo de economía de opción explícita sería aquella donde el sistema tributario permita a un grupo de contribuyentes acogerse a un régimen de renta presunta, y que un contribuyente, cumpliendo todos los requisitos legales elija acogerse a la tributación en base a este régimen por motivos estrictamente tributarios,

20 ROSEMBUJ, T (1994): *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, p.72.
21 PÉREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero y Tributario, Parte General. Editorial Civitas, Octava edición, página 100.
22 PÉREZ de AYALA BECERRIL, M. "La elusión fiscal frente a conductas ilícitas: una cuestión aún sin resolver" *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública,* núm. 260, 2001, pág. 425.
23 PONT CLEMENTE, Joan- Francesc (2006): *La Economía de opción* (Madrid, Marcial Pons) p. 102.

debiendo la Administración reconocer esta elección que se encontraba dentro de las economías de opción que contemplaba el ordenamiento tributario.

En el ejemplo anterior es preciso realizar las siguientes consideraciones: por un lado las opciones las contemplaba expresamente la legislación tributaria (tributar en base a renta presunta), luego, el contribuyente cumple con todos los requisitos legales (no existen apariencias, simulaciones o creación de figuras artificiosas que se realizaron con el objetivo de colocarse en esa posición). Finalmente, una vez realizado este análisis, y en caso de que el contribuyente cumpla con todos los requisitos legales, la Administración debe respetar la economía de opción legítimamente escogida por el contribuyente.

Por otro lado, se encuentran las economías de opción implícitas o tácitas, las cuales son conductas y opciones de ahorro fiscal que no están expresamente reguladas en la ley tributaria y que se provocan y plantean desde fuera de las leyes fiscales, aunque por una decisión o planificación lícita del contribuyente, siempre que el acto o negocio que este realiza no resulta en fraude de ley o no es simulado según los criterios del Derecho privado. En este caso, ya no se trata de una simple elección del contribuyente, sino que existe un proceso compuesto de diversos actos jurídicos y negocios que tienen como consecuencia, ya sea una reducción de su carga tributaria o someter sus actos, negocios u operaciones a supuestos de no tributación, según sea el caso. Un ejemplo de este tipo de economías de opción o planificación tributaria sería una reorganización empresarial y posterior utilización de régimen de tributación previsto para contribuyentes de menor tamaño, esquema que tiene como consecuencia beneficiarse de normas que establecen una tributación simplificada del impuesto a la renta destinada exclusivamente a pequeños contribuyentes, y que sin mediar tal esquema o configuración jurídica, se deberían haber pagado los impuestos superiores.

Creemos que en el caso de las economías de opción implícitas, la Administración debiera indagar y comprobar los antecedentes de los actos, contratos o negocios utilizados, ya que, en principio, beneficiarse de normas que establecen una tributación simplificada está destinada a pequeños contribuyentes, por lo que esta planificación no atentaría contra la ley si está acompañada de una reestructuración que comprende actos, contratos, negocios y operaciones que efectivamente tienen un sustento económico y comercial real. Pero si esta reorganización empresarial está acompañada de actos, contratos, negocios u operaciones abusivas o simuladas, no debiera ser aceptado por la Administración, por lo que se deberá dar inicio a los procedimientos respectivos, tendientes a sancionar el abuso o la simulación.

De esta manera, la economía de opción podría darse en todo caso, y no únicamente cuando la ley tributaria ofrezca explícitamente dos o más fórmulas jurídicas con resultado económico equivalente debido a que la frecuencia o infrecuencia de un negocio jurídico en nada debiera afectar su validez o invalidez, o su licitud o ilicitud, además de que el principio de libertad de contratación permite la creación de contratos innominados o atípicos, y que continuamente se van creando y celebrando en la vida de los negocios[24].

Esta doctrina de las economías de opción implícitas es desarrollada también por Pont Clemente, quien sostiene, y creemos con justa razón, de que para cada negocio jurídico no solamente existe un camino tributariamente aceptado, así en un mundo globalizado la competencia empresarial es cada vez mayor, lo que a su vez implica una exigencia constante de adaptación a la circunstancias que requiere la capacidad de realizar elecciones rápidas y eficiente, muchas de las cuales tienen consecuencias fiscales[25].

En el ámbito tributario, se pueden distinguir además tres tipos de libertades que derivan de la economía de opción y de la planificación tributaria. En primer lugar la posibilidad de contratar o no contratar, luego, y una vez realizada la elección de contratar, la posibilidad de optar entre una pluralidad de tipos o modelos negociales, y finalmente, existirá la libertad de configuración de negocios. Así, el ejercicio de la libertad económica y la libertad contractual permiten que las partes tengan como "motivo" de un acto o negocio que afecte a su esfera privada de intereses cualquier finalidad lícita, incluida la persecución de ventajas fiscales[26], tal como lo analizamos previamente.

1.3.3 LA LIBERTAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO Y LA BUENA FE

Por otro lado, tampoco hay que olvidar que las actuaciones de los contribuyentes deben presumirse de buena fe, y teniendo en cuenta además la complejidad de las normas tributarias, la interpretación que estos realizan de la ley tributaria también debiera presumirse de buena fe.

Así, el principio de buena fe constituye no sólo uno de los pilares del sistema tributario, sino que también es un principio general del derecho. En algunas legislaciones se reconoce expresamente este principio, mientras que en otras tiene un reconocimiento implícito

24 FERREIRO LAPATZA, José Juan (2001): "Economía de Opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", *Revista Técnica Tributaria,* núm. 52: pp. 33-62, p. 35.
25 PONT CLEMENTE, Joan- Francesc (2006): *La Economía de opción* (Madrid, Marcial Pons) p. 130
26 GARCÍA NOVOA, César (2004): La Cláusula Antielusiva en la nueva Ley General Tributaria (Madrid, Marcial Pons), p. 107.

y también jurisprudencial. En Latinoamérica, la ley chilena ordena a la Administración reconocer la buena fe de los contribuyentes, lo cual supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes, pero siempre estableciendo como límites los actos, contratos, operaciones o negocios elusivos.

Cabe destacar además que el principio de la buena fe tiene un notorio reconocimiento y desarrollo jurisprudencial en el Tribunal de las Comunidades Europeas. Así, en los casos *Halifax*[27] y *University of Huddersfield*[28], se consagra expresamente que deben tutelarse las situaciones realizadas de buena fe por parte de los contribuyentes, al tenor del principio de seguridad jurídica, que vendría destruido por una construcción artificiosa por parte de los obligados tributarios.

1.3.4 LA ECONOMÍA DE OPCIÓN Y PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA EN LA JURISPRUDENCIA

La jurisprudencia reiterada del Tribunal Supremo de España ha reconocido la libertad que tienen los contribuyentes para organizar sus negocios, sosteniendo que "*los contribuyentes pueden elegir entre las varias posibilidades que ofrece la Ley, la más ventajosa a sus intereses, y entre estas ventajas figura la de poder escoger lo que resulte fiscalmente más rentable, siempre que no vulneren ninguna obligación legal, y por ello, aunque las formas contractuales escogidas no sean habituales, normales o tradicionales*"[29]. En dichos del Tribunal Supremo de España, "*el uso alternativo de las normas fiscales, con la finalidad de abonar impuestos menos gravosos, es enteramente lícito, siempre que se utilicen figuras contractuales auténticas y no se trate de eludir el pago de los impuestos que sean procedentes conforme a las mismas*" (STS de 24 de mayo de 2003).

Por otra parte, la jurisprudencia del Tribunal Supremo Español también ha delimitado las diferencias entre la economía de opción y el fraude de ley, sosteniendo al respecto que la libertad que se ejerza en nombre de la economía de opción o planificación tributaria no es absoluta. Así, en sentencia de 28 de junio de 2006 sostuvo que "*El fraude de Ley puede resultar difícil distinguirlo de la economía de opción. Esta es expresión de la libertad privada de elegir los negocios y formas jurídicas adecuadas, buscando la menor incidencia del ordenamiento tributario, generando un ahorro tributario, y ello incluso con fundamento último en la intangibilidad de la esfera personal y patrimonial*

27 STJCE, de 21-2-2006, C 255/02.
28 STJCE, de 21-2-2006, C 223/03.
29 Sentencia del Tribunal Supremo, 2-11-2002, F.6°).

del individuo con apoyo en el respeto a los derechos de la personalidad (artículo 10 de la Constitución Española). Sin embargo, en el fraude, aparentemente análogo a aquélla en su aspecto externo, frente la "economía de opción", existe un abuso de derecho, ya no amparado por el ordenamiento jurídico, por cuanto el elemento subjetivo motivador de la realización de los negocios jurídicos que ha guiado al sujeto es la exclusiva finalidad de eludir el impuesto mediante el uso de las formas jurídicas. El único motivo que ha guiado al sujeto al realizar los actos tributarios es minorar la carga tributaria que hubiera soportado de no realizar tales actos o negocios jurídicos".

También en Sentencia 4147, de fecha 30 de mayo de 2011, precisó que "*en ningún caso, ni en su acepción más amplia, puede entenderse que la economía de opción atribuya al obligado tributario la facultad de configurar negocios o situaciones económicas con incidencia fiscal sin motivos económicos válidos y con la única finalidad de obtener una ventaja tributaria, la economía de opción termina donde empieza la elusión tributaria. De modo que si la economía de opción se basa en las posibilidades derivadas de la libre configuración negocial, que abarca la facultad de celebrar negocios con la finalidad de obtener una ventaja o ahorro fiscal, es necesario, como señala la jurisprudencia, evitar que esa libertad de configuración suponga desvirtuar la correcta y natural aplicación de las normas tributarias. Y ello ocurre cuando se acude a fórmulas negociales que se resumen en la categoría de los negocios jurídicos anómalos que incluye los negocios en fraude de ley, el negocio indirecto, el negocio fiduciario y el negocio simulado. Se trata, en suma, de la utilización de negocio no gravado o gravado en menor medida que supone la deformación de otro negocio, gravado o más gravado, con la idea de sustraerse a la regulación tributaria normal.* Es interesante el fallo del Tribunal Supremo, el cual establece un límite definido al concepto de economía de opción, y que esta termina cuando comienza la elusión tributaria.

En la economía de opción los actos o negocios jurídicos realizados son los habituales o propios del resultado obtenido. Este es también el criterio que refleja la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE de 21 de febrero de 2006, *Halifax* , Ar. C 255/02 y *University of Huddersfield* Ar. C 223/03) que aprecia abuso de derecho cuando se aprecian acumulativamente dos requisitos:

- Que la ventaja fiscal que se pretenda sea contraria al objetivo y finalidad de las normas aplicables; y
- Que del conjunto de elementos objetivos concurrentes resulte que la finalidad esencial de las operaciones por las que se reclama una exención o minoración de la carga tributaria consista precisamente en obtener tal ventaja fiscal. Así, el

uso legítimo de la "economía de opción" tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. En efecto, cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica.

1.3.5 LA ECONOMÍA DE OPCIÓN TERMINA CUANDO COMIENZA LA ELUSIÓN

De acuerdo a lo sostenido por el profesor Taveira Torres, cuando se ejecuta o celebra un negocio jurídico con la única finalidad de obtener la reducción de la carga tributaria, salvo que exista un incumplimiento frontal de la ley tributaria, en cuyo caso estaríamos en presencia de la evasión tributaria, o se actúa con la libertad garantizada por los principios constitucionales que protegen la autonomía privada, en el campo de la planificación tributaria legítima, orientada a la economía de tributos, lo que constituirá negocios válidos y dotados de causa, lo que conocemos como economía de opción; o se organiza mediante negocios que aparenten un negocio jurídico legítimo y válidos, pero que estén desprovistos de causa, organizados con el pacto de simular, para excluir los efectos de la causa del negocio aparente, u ordenados para evitar la incidencia de la ley imperativa, calificados como fraudulentos, también éstos carentes de causa (elusión). Es así como el profesor Taveira Torres diferencia la economía de opción y la elusión, al señalar que ambos conceptos resultan del ejercicio de la autonomía privada, estando aquél vinculado a las opciones legítimas del ordenamiento y éste derivado del uso de las libertades negociales disponibles, pero sin una causa, una finalidad que lo ampare y le permita funcionalidad suficiente. Y sólo una interpretación (jurídica) del negocio jurídico, como hecho y como texto, permitirá a la Administración alcanzar de modo adecuado y compatible con los principios rectores del sistema la efectiva demostración de la capacidad contributiva, en los términos de la calificación obtenida[30] .

Al respecto, Díaz Picazo sostiene que la libertad negocial y el ejercicio de los derechos se pueden englobar dentro del amplio concepto de la autonomía privada, por lo que existe una gran rúbrica común entre estas dos figuras: un límite implícito de la autonomía privada, consistente en la inadmisibilidad del ejercicio de ésta, siempre que el resultado que con ella se obtenga sea un resultado no amparado por el ordenamiento jurídico"[31].

30 TAVEIRA TORRES, Heleno (2008): *Derecho Tributario y Derecho Privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria* (Madrid, Marcial Pons).

31 DÍEZ-PICAZO, Luis (1974): El abuso del Derecho y el fraude de la ley en el nuevo Título Preliminar del Código Civil y el problema de sus recíprocas relaciones", *Documentación jurídica, núm. 4*, pp. 1329-1344, p. 1344.

Por su parte, el estudioso argentino Dino Jarach, quien es además uno de los mayores exponentes del principio de interpretación económica en el derecho tributario, siempre mantuvo una postura rígida en torno al concepto de la autonomía de la voluntad dentro del derecho fiscal, considerando que el elemento decisivo para la relación jurídico tributaria era la relación económica que constituía el presupuesto de hecho del impuesto. Así, llegó a afirmar que "*La libertad de las partes de concluir los negocios con las formas jurídicas que más les gusten es, sin embargo, absolutamente insignificante para el régimen impositivo de sus relaciones económicas. Este régimen es impuesto por la voluntad de la ley según el presupuesto que la ley ha establecido, en función del criterio de apreciación que el legislador ha elegido para la obligación impositiva, o sea en función de la capacidad contributiva que resulta de la relación económica, según las medidas determinadas por la ley*.

Jarach es categórico al afirmar que las partes son libres de hacer los negocios que quieren, con las formas jurídicas que les parezcan más oportunas, de cualquier manera la validez de los negocios es problema del derecho civil, mientras que el derecho tributario debe determinar únicamente, respecto a cualquier negocio concluido, bajo qué presupuesto legal recae la relación. Como es indiferente para el derecho civil el régimen impositivo al cual los negocios estén sometidos, de la misma manera es indiferente para el derecho impositivo la libertad de las partes o la autonomía de la voluntad privada, la licitud o la ilicitud de los negocios. Decisiva es siempre y solamente la relación económica que constituye el presupuesto de hecho del impuesto[32]." Así, desde el punto de vista de la causalidad jurídica, no se podría afirmar que la relación tributaria es una simple consecuencia legal de la manifestación de voluntad privada[33].

No cabe dudas que la tesis del profesor Jarach puede parecer extrema, principalmente por restarle cualquier importancia al principio de autonomía de la voluntad, pero es igualmente destacable que su doctrina también constituye una de las principales contribuciones al estudio de la elusión, principalmente en lo que respecta a la importancia que le otorga al principio de capacidad contributiva dentro de la obligación tributaria, así como también a la relación económica que tendría el presupuesto de hecho del impuesto, conceptos que estudiaremos con mayor detención en capítulos posteriores.

En los ordenamientos Latinoamericanos también han existido pronunciamientos jurisprudenciales acerca de la libertad de organizar los negocios que tienen los ciudadanos. Así, el Tribunal Supremo de Costa Rica se ha pronunciado a propósito de

32 JARACH, Dino (1982): *El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo* (3ª edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot) , p. 155 y 156.

33 JARACH, Dino (1982): El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo (3ª edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot) , p. 77.

la íntima relación que existe entre la economía de opción y los límites de la actividad fiscalizadora de la Administración, al señalar "*Por otro lado, un segundo límite, que se erige como infranqueable, es el respeto de los derechos fundamentales del sujeto pasivo, en particular, el sistema de libertad regulado en el canon 28 constitucional, así como la libertad de empresa en distintas manifestaciones, entre las que se encuentra la facultad de organizarse de la manera que mejor se adapte a su realidad y de determinar el objeto de sus contrataciones. Desde esta perspectiva, no puede el Fisco, aún en ejercicio de sus funciones fiscalizadoras, cuestionar las decisiones que el contribuyente, sea este físico o jurídico, adopte en el ejercicio de su derecho a administrar de la manera que considere más adecuada, la actividad que realiza, y menos aún la conveniencia de estas, salvo que estas resulten contrarias al orden público, el cual se encuentra definido, para la materia en cuestión, por la ley. Esto supone que los órganos fiscalizadores y jurisdiccionales deben ejercitar sumo cuidado al valorar los elementos de convicción a partir de los cuales se pueda inferir que el comportamiento del contribuyente constituya una elusión, en sentido estricto, o una economía de opción.*"

En otras legislaciones, la ley expresamente contempla y regula la economía de opción al señalarse que: "*Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, por ende, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o bien, que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria*"[34].

De esta manera, tanto la economía de opción, como la planificación tributaria, tienen como fundamento el principio de la autonomía de la voluntad, principio que en el ámbito negocial además tiene una fuente constitucional. A modo ejemplar, en España este principio tiene su fuente en los artículos 10 y 38 de la Constitución de España, que consagran la libertad personal y de contratación, además de la libertad de organización empresarial, mientras que en Chile el principio de libertad empresarial se encuentra consagrado en el artículo 19 Nº 21 de la Constitución Política de la República.

De esta manera, tanto la economía de opción como la planificación tributaria emanan directamente del principio de la autonomía de la voluntad y de la libertad de contratación, erigiéndose como derechos fundamentales de los contribuyentes, así

34 Norma contenida en el inciso segundo del artículo 4º ter del Código Tributario.

como el respeto a la economía de opción también es un deber que impone el orden jurídico tributario, por lo que creemos que estos derechos deben respetarse por parte de las administraciones Tributarias. Pero estos derechos y libertades no son absolutos, así, para la OCDE la planificación fiscal es el único mecanismo a través del cual se permite reducir los impuestos de manera aceptable para los gobiernos, y su límite lo constituyen las prácticas abusivas, las cuales no deben ser permitidas y son motivo de preocupación para los gobiernos, al ser tales prácticas contrarias a la equidad fiscal, lo que tiene graves efectos presupuestarios y repercute en la existencia de una competencia internacional ilícita[35].

35 Comentario artículo 1 para. 9.5, en OECD Model Tax Convention (Condensed version), Ed. OECD, 2010.

CAPÍTULO 2
LOS LÍMITES A LA AUTONOMÍA DE LA VOLUNTAD DENTRO DE LA LEY TRIBUTARIA

2.1 EL FRAUDE A LA LEY

Así como en derecho privado, la autonomía privada en materia fiscal también encuentra sus límites en las instituciones tradicionales del derecho, tales como el abuso del derecho, el fraude a la ley y la simulación, por lo que es preciso analizar el desarrollo de estos institutos en el derecho tributario.

El fraude a la ley consiste en actos reales queridos y realizados efectivamente y combinados de tal manera que aun siendo lícitos en sí, aisladamente considerados, permiten, como resultado de la combinación, burlar la ley y hacerla producir efectos contrarios a su espíritu y a su fin. El acto en fraude de ley fue definido por el jurista romano Paulo quien precisó que "*Obra contra la ley el que hace lo que la ley prohíbe; en fraude de ella el que, respetando las palabras de la ley, elude su sentido*". Por su parte, De Castro define el fraude a la ley como uno o varios actos que originan un resultado prohibido por una norma jurídica y al que se ampara en otra norma dictada con distinta finalidad[36]. Así, el concepto de fraude a la ley no ha variado a lo largo de la historia.

El Código Civil español regula expresamente el fraude a la ley, y en su artículo 6.4 señala que: "*Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir*". Así, el fraude a la ley consiste en hacer que opere una norma jurídica con el fin o propósito de eludir y evitar la aplicación de otra. Un acto

36 DE CASTRO, Federico (1991): *Derecho Civil de España* (reedición fascimilar de la edición publicada por el Instituto de Estudios Políticos, Madrid, Civitas), p. 544.

jurídico o contrato será fraudulento cuando si bien sus otorgantes obran legitimados formalmente en una norma legal, en realidad eluden otra u otras, que les impedirían obtener el resultado o fin práctico que se proponen. Desde este punto de vista, el fraude se obtiene por lo que en doctrina se denomina *circunvetio legis:* la utilización de una norma de cobertura para obtener a la postre, el fin prohibido por otra norma: la ley defraudada.

Por su parte, el artículo 7 del Código Civil Español dispone que la ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso.

2.2 EL FRAUDE Y EL ABUSO A LA LEY TRIBUTARIA

2.2.1 CONCEPTO

El fraude de ley tributaria es un mecanismo de fiscalización válido, donde el contribuyente no busca su finalidad económica y jurídica propia, y sí conseguir una tributación inferior a la normalidad de hechos y situaciones determinadas. Esto es, un contrato lícito y efectivo, no simulado, que se utiliza para la consecución de un fin que nada tiene que ver con la finalidad propia de tal figura contractual. Y ello para conseguir una fiscalidad menor que la que sería propia si no se hubiese utilizado el negocio inadecuado que sirve de base al fraude de ley[37].

Es así como el fraude a la ley tributaria es la consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que o no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios usuales[38]. De esta manera, por ejemplo, una sociedad argentina **(A)** que desea adquirir el control de otra empresa domiciliada en argentina **(B)**, y que para estos efectos crea una filial en las Islas Caimán **(C)**, para que sea esta última la que adquiera la propiedad de **(B)** (único negocio que realizará mientras exista), propiedad que posteriormente se radicará en **(A)**, y que producto de esta triangulación **(A)** va a ver reducida su carga tributaria, evidentemente es una operación que carece de razones comerciales y económicas, debido a que **(A)** podría haber adquirido

37 CALVO ORTEGA, R., (2005): *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General* (9ª edición, Madrid, Editorial Thomson-Civitas), p. 108.

38 PALAO TABOADA, CARLOS (1966): "El fraude a la ley en Derecho Tributario", *RDFHP*, núm. 63, p. 678.

directamente **(B)**, y haber evitado la creación de esta artificiosidad cuyo único objetivo era la obtención de una ventaja fiscal, operaciones que se han realizado con abuso de las formas jurídicas.

Sin embargo, la aceptación de la doctrina del fraude a la ley tributaria no es unánime. Así, el profesor Falcón y Tella[39] sostiene que para el Derecho tributario los actos o negocios jurídicos son simples hechos que o se realizan o no, y que, en el segundo caso existe pura y simplemente una economía de opción, que nunca infringe el ordenamiento tributario. La tesis del destacado autor es entregar la responsabilidad de la lucha contra el fraude a la ley tributaria sobre el legislador, y no sobre el aplicador de la ley, haciéndole responsable de no adoptar las medidas legislativas oportunas para cortar los abusos de la ley, a lo que ha señalado que "*no cabe en principio de declaración de fraude a la ley tributaria respecto de operaciones que ya se venían realizando, aunque fuera ocasionalmente, en el momento de aprobarse la ley tributaria presuntamente eludida o respecto a operaciones que en dicho momento ya estaban reguladas en otros sectores del ordenamiento, pues en tal caso hay que presumir que el legislador las conocía y que, si las deja al margen de la definición del hecho imponible (bien porque no las tipifica, bien porque formula el hecho imponible en unos términos tales que no resultan reconducibles al mismo) es porque no tenía voluntad de gravarlas. Pues- insistimos una vez más- el expediente de fraude de ley no puede utilizarse como instrumento para corregir la ley, por muy defectuosa que sea, sino que se trata precisamente de lo contrario: de un mecanismo para hacer prevalecer la voluntad del legislador ante supuestos que no pudo prever expresamente pero respecto a los que repugnaría la elusión del tributo, en el sentido de que no queda duda alguna de que, de haberse imaginado la posibilidad del hecho "equivalente", éste se hubiera gravado*".

A la doctrina de Falcón y Tella adhiere el profesor Ferreiro Lapatza, quien es uno de los más importantes exponentes de la absoluta autonomía de la voluntad en derecho tributario, quien niega la existencia del fraude a la ley en el área fiscal, señalando al respecto: "*o se realiza el hecho imponible o lo que hay es una economía de opción a no ser que la operación sea simulada, o la causa, típica, general, abstracta y suficiente de un negocio existe y por tanto sólo se puede hablar en su caso, puesto que el negocio existe y configura el hecho tipificado como hecho imponible por la ley, de economía de opción; o la causa no existe y tampoco existe el negocio con lo que sólo se podrá hablar de simulación*"[40].

39 FALCÓN Y TELLA, R. (1995): "El fraude a la ley tributaria para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de la figura", Quincena fiscal ,N° 18.

40 FERREIRO LAPATZA, José Juan (2001): "Economía de Opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", Revista Técnica Tributaria, núm. 52: pp. 33-62.

Sobre el desarrollo de la doctrina que postula la inexistencia del fraude a la ley en la ley tributaria nos vemos en la obligación de hacer los siguientes comentarios. En primer lugar, creemos en la aplicación del principio de la autonomía de la voluntad en derecho tributario en sus manifestaciones propias de economía de opción y planificación tributaria, conceptos que han sido aceptados tanto por la ley tributaria como también por la jurisprudencia. Sin embargo, y así lo analizaremos a lo largo de esta obra, no compartimos la tesis de una libertad ilimitada en la aplicación de la ley tributaria, de manera que tanto la ley como la jurisprudencia han elaborado normas y principios que buscan proteger esta ciencia del derecho de una aplicación abusiva por parte de algunos, ya sea aplicando principios provenientes del derecho civil, como lo ha hecho la jurisprudencia, o creando directamente normas antielusivas en los códigos fiscales.

La jurisprudencia española ha tenido la posibilidad de referirse a la institución del fraude a la ley tributaria en reiteradas ocasiones. Así, el Tribunal Constitucional de España en causa 37/1987, de 26 de marzo, sostuvo que: "*El fraude de ley, como institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento jurídico o contrarios al mismo, es una figura que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del Derecho, y sólo por tradición histórica, sin duda respetable, conserva en el artículo 6.4. del CC, su encaje normativo, precepto que, como la mayor parte de los que integran el Título Preliminar, es aplicable a todo el ordenamiento y ni siquiera podría sostenerse hoy que sea una norma exclusiva de la legislación civil*".

Jurisprudencia que además ha sido confirmada en Sentencia 120/2005, de 10 de mayo de 2005 al señalar que el concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de Ley ofrecido por el art. 6.4 del Código civil, a cuyo tenor "*los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir*".

2.2.2 CARACTERÍSTICAS

Una vez superado el tema de la existencia o no del fraude y abuso en la ley tributaria, debemos centrarnos en los aspectos esenciales de esta institución, así como las similitudes y diferencias entre el fraude a la ley civil y tributaria.

Al respecto, Ruiz Almendral sostiene que el fraude de ley tributaria participa de la misma naturaleza, pero a la vez es más complejo que el fraude de ley general. Esta complejidad deriva de la propia estructura de las normas tributarias, que anudan

consecuencias jurídicas a formas negociales, que a su vez encierran una determinada manifestación de capacidad económica que es lo que interesa al Derecho tributario, asimismo establecen el procedimiento para su corrección que, como en el fraude general, consiste en aplicar la norma que se pretende evitar prescindiendo además de los negocios realizados en fraude; indican la consecuencia jurídica –por ejemplo, el pago de intereses de demora– lo que a su vez pone de manifiesto otra característica específica del fraude a la ley tributaria, y es que su realización tiene como consecuencia siempre una menor cantidad de dinero ingresado en arcas fiscales, y constituyen una garantía para el contribuyente sirviendo así a la consecución del principio de seguridad jurídica[41].

Así, no hay diferencias sustanciales entre ambas clases de fraude, el general y el tributario. Fundamentalmente, que el hecho imponible se construye a partir de una realidad económica o materia imponible que normalmente ha sido sometida ya a regulación por algún otro sector del Ordenamiento. De ahí que en el fraude a la ley tributaria haya en realidad tres elementos a considerar: la materia imponible, o sustrato económico de la operación, su regulación por el Derecho privado y la norma tributaria que recae sobre la operación (o su ausencia, si no está sujeta a tributo alguno)[42].

Cabe destacar además que la doctrina del *fraus legis* o abuso de las formas jurídicas, son institutos jurídicos que tienen su origen en el sistema europeo continental, y que en su elaboración general se refieren a un uso abusivo de los derechos otorgados por las leyes. A partir de este concepto civil se ha extendido al derecho tributario para describir las estrategias utilizada por los contribuyentes, las cuales son perfectamente diseñadas de acuerdo a los sistemas jurídicos vigentes y cuidadosamente estructuradas con el objetivo de obtener algún tipo de ventaja tributaria. Por lo tanto, esta institución es utilizada cuando los contribuyentes tienen el derecho de ejecutar o celebrar un cierto tipo de actos o contratos, pero estos los realizan con el único objetivo de eludir o reducir su carga tributaria.

Por su parte, en algunas legislaciones también se habla de abuso del derecho, el cual puede definirse como el ejercicio de una facultad o la omisión de un acto no previstos por la Ley, actuados por el titular de un derecho subjetivo que, aun sin su intención, traspasa los límites jurídicamente propios o naturales de ese derecho, inducidos a partir del daño o perjuicio calificados que dicho ejercicio produce a otro, normalmente el sujeto pasivo del derecho subjetivo[43].

41 RUIZ ALMENDRAL, Violeta y SEITZ, Georg (2004): "El fraude a la ley tributaria", Estudios Financieros, núms. 257-258 , pp. 28-29.
42 RUIZ ALMENDRAL, Violeta y SEITZ, Georg (2004): "El fraude a la ley tributaria", Estudios Financieros, núms. 257-258 , pp. 17-18
43 IRUZUBIETA FERNÁNDES, Rafael (1989), El abuso del derecho y el fraude de Ley en el Derecho del trabajo (Madrid, Colex), p. 45.

Sin perjuicio de lo anterior, es preciso señalar que el abuso del derecho puede definirse como el uso de un derecho para un fin que es contrario de aquel señalado por el legislador, y en derecho tributario se utiliza esta doctrina con el objetivo de proteger los intereses del Estado frente al abuso de las formas jurídicas por parte de los contribuyentes. Por lo demás, las cláusulas antiabuso precisamente lo que buscan es un límite a la regla general de la autonomía de la voluntad y al uso sin restricción de los derechos particulares.

Como norma de carácter legal, la institución del abuso a la ley tributaria tiene sus orígenes legales en la Ordenanza Alemana de 1919, la cual instauró como regla general que no puede eludirse ni minorarse la obligación tributaria mediante el abuso de las formas o de las posibilidades de configuración del Derecho Civil, y que luego sirvió de inspiración para la incorporación del fraude a la ley en España en la Ley General Tributaria de 1963.

Para que se configure el abuso, la jurisprudencia alemana identificó los siguientes requisitos:

a. La consecución de una finalidad económica mediante una forma jurídica inusual no adecuada a dicha finalidad, en los casos en los que la ley tributaria toma como presupuesto de hecho esos sucesos (hechos y relaciones) en su configuración jurídica correspondiente. El acento debe ponerse aquí en el hecho de que la forma jurídica no se corresponda con el resultado conseguido. No es necesario que el negocio puesto en cuestión sea inusual sobre todo si, tras la aprobación de la ley eludida, precisamente esta forma de elusión se utiliza de forma habitual para ahorrar impuestos;

b. La consecución mediante la elusión de un resultado práctico-económico igual en esencia al que se hubiera alcanzado en caso de haber aplicado la forma tributaria normal;

c. Que el camino elusivo no lleve aparejado inconvenientes jurídicos frente a la forma normal del presupuesto de hecho;

d. La intención de eludir el tributo; si el objetivo de la elusión ha sido la obtención de ventajas económicas o extrajurídico-tributarias no puede aplicarse[44].

44 HENSEL, Albert (1933): Derecho Tributario (traducción por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Madrid, Marcial Pons) p. 228 y 229.

Como se puede apreciar, el estudio del fraude a la ley tributaria no es un tema pacífico, por lo que existen diversas interpretaciones y comentarios. Así, en primer lugar se necesitaría la realización de un hecho distinto del hecho imponible, es decir, de un hecho no gravado o que tiene previsto un gravamen inferior, pero que conduce a unos resultados económicos similares o equivalentes para las partes a los que normalmente derivarían de la realización del hecho imponible. Luego, la realización de dicho hecho equivalente con el propósito de evitar el mayor gravamen que supondría la realización del hecho imponible. Finalmente, la inexistencia de norma tributaria alguna que tipifique o contemple dicho hecho equivalente, lo que es algo distinto de la existencia de una norma cuyo texto ampare la operación realizada, pero dictada con una finalidad distinta[45].

Como conclusión a todo lo que llevamos dicho puede afirmarse que la institución del fraude de ley tributaria, no es otra cosa que un límite a la autonomía de la voluntad. Es decir, un instrumento que el legislador pone en manos de la Administración Tributaria para impedir que se malogre la justicia social que proclama la Constitución (en su doble aspecto, de equitativa distribución de la carga tributaria y, en última instancia, de gasto público o Estado social), instrumento que permite a dicha Administración negar los efectos tributarios favorables que los interesados tratan de conseguir al realizar determinados negocios jurídicos (precisamente los que atentan contra la citada justicia social o bien común).

2.2.3 EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA: ¿ANALOGÍA O INTERPRETACIÓN?

Existe una corriente doctrinal que sostiene que el fraude a la ley tributaria sería un supuesto de analogía, y que las normas que sancionan el fraude a la ley tributaria permitirían una aplicación excepcional de analogía[46]. Tal afirmación encuentra sus exponentes en aquéllos que realizan una comprensión formalista del Derecho, los cuales considerarán el fraude a la ley como una verdadera integración analógica del Derecho. Al respecto, debemos recordar que, y tal como afirma Martín Queralt, en el ordenamiento tributario se ha constituido una opinión generalizada la convicción de que la analogía no es admisible en la regulación de los aspectos esenciales del tributo, por cuanto los mismos están sujetos al principio de reserva de ley[47]. Tal prohibición de la

45 FALCÓN Y TELLA, R. (1995): "El fraude a la ley tributaria para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de la figura", Quincena fiscal ,N° 18, p. 5.

46 FALCÓN Y TELLA, Ramón (1995): "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I); su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6 CC", Quincena Fiscal, número 17, p. 5; FERREIRO LAPATZA, José Juan (2001): "Economía de Opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", Revista Técnica Tributaria, núm. 52: pp. 33-62, p. 16.

47 QUERALT LOZANO, M. (2016): Curso de Derecho Financiero y Tributario (Tecnos, Madrid), p. 108.

analogía la podemos encontrar, por ejemplo, en la Ley General Tributaria Española, la cual en su artículo 14 señala que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, así como también en el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, el cual contempla en el número 3 del artículo 9, que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones, ni el de los ilícitos tributarios.

Otros autores sostienen que el fraude a la ley hay que analizarlo dentro de un proceso normal de interpretación de la norma jurídica, donde quien comete fraude a la ley (desde el punto de vista civil o tributaria) realiza una interpretación incorrecta, inadecuada o artificiosa de las normas tributarias, con la finalidad de minorar la carga tributaria[48], y por esta razón la lucha contra esta clase de prácticas debe llevarse a cabo haciendo valer los fines de la norma mediante su interpretación.

Ahora bien, en el ámbito estrictamente fiscal, creemos que el problema del fraude de ley tributaria no es más que el problema de la interpretación del Derecho tributario material. Así, creemos que esta última es la posición correcta, pues no se crea una nueva norma al corregir la situación de fraude, sino que el razonamiento empleado en la corrección del fraude de ley no coincide con la analogía (que además se encuentra prohibida en derecho fiscal) como procedimiento de integración normativa, ya que la norma se aplica a un supuesto previsto en ella pero que ha sido distorsionado por los contribuyentes. De esta manera, la labor del aplicador del derecho se refiere a la calificación e interpretación de los supuestos de hecho y de la norma tributaria[49].

Nuestra postura, tiene además apoyo de la jurisprudencia. Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2011, rec. cas. 4699/2006 establece que "*la doctrina del abuso del derecho se inscribe en el ámbito de la correcta exégesis de las normas que han de aplicarse al supuesto concreto, teniendo en cuenta que el criterio de la interpretación teleológica debe prevalecer frente a la interpretación estrictamente literal*".

"*El uso legítimo de la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para*

48 ROSEMBUJ, T (1994): *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, (2ª Edición Marcial Pons, Madrid) p.94;
49 RUIZ ALMENDRAL, Violeta y SEITZ, Georg (2004): "El fraude a la ley tributaria", *Estudios Financieros,* núms. 257-258 , p. 24

utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica, pues es lógico pensar que el legislador es contrario a admitir el fraude a los intereses recaudatorios". "En los supuestos de abuso de derecho lo procedente es restablecer la situación que se ha pretendido evitar con el uso indebido de las formas jurídicas y hacer tributar de acuerdo con la naturaleza de la esencia o naturaleza del negocio jurídico realizado".

Por su parte, el Tribunal de Luxemburgo también ha elaborado una sólida jurisprudencia acerca del fraude a la ley tributaria, donde destaca el fallo Halifax que fijó los siguientes principios:

- Se deben cumplir una serie de requisitos (operación idea con el objetivo esencial de eludir impuestos y que sea contraria a la finalidad de la norma) para que pueda considerarse que existe abuso de derecho;
- Deben tutelarse, sin embargo, las situaciones realizadas de buena fe por parte de los contribuyentes, a tenor del principio de seguridad jurídica, que vendría destruida por una construcción artificiosa por parte de los obligados tributarios;
- No deben imponerse sanciones por el abuso de derecho realizado;
- Debe hacerse tributar la operación de acuerdo con su esencia, sin que la redefinición de las operaciones pueda conllevar una tributación mayor a la que hubiera sido normal de no realizarse el fraude a la ley tributaria.

A partir de lo analizado precedentemente, podemos afirmar que el fraude a la ley tributaria, abuso de las formas jurídicas, conflicto de la norma tributaria o cualquiera que sea el nombre que se le otorgue a la elusión fiscal, es decir, a la utilización de supuestas transacciones artificiosas que desarrollan los contribuyentes con el objeto de obtener una ventaja tributaria es, al final del día, una cuestión de calificación de los actos, contratos o negocios jurídicos, que constituyen hechos imponibles o de los elementos de la estructura de los tributos, proceso de calificación tributaria que se desarrolla mediante la interpretación y aplicación del derecho.

2.3 LA SIMULACIÓN

Otro de los límites a la autonomía de la voluntad de las partes es la simulación, la cual puede ser definida como "*la declaración de un contenido de voluntad no real, emitido conscientemente y de acuerdo entre las partes o entre el declarante y la persona a la cual va dirigida la declaración, para producir, con fines de engaño, la apariencia de*

un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo[50]".

Al respecto, es preciso distinguir la simulación de otras instituciones como el dolo y la reserva mental. En efecto, el dolo debe ser obra de una de las partes o de un tercero y su objetivo es engañar a la otra, por su parte la reserva mental forma parte del fuero interno y su incongruencia con lo que se expresa, lo cual es puramente natural y no tiene relevancia jurídica. Ahora bien, lo que caracteriza a la simulación es que debe ser obra de ambas partes y tiene por objeto engañar a un tercero, el cual en el caso de la simulación tributaria, será la Autoridad Tributaria.

En palabras de Hensel, el fraude a la ley tributaria se encuentra en estricta oposición con el negocio jurídico simulado y disimulado ya que precisamente la intención de ahorrar impuestos apunta, en los supuestos auténticos de elusión, a la realidad del negocio elusorio, ya que las partes quieren realmente este negocio y no el previsto como normal por el legislador para el presupuesto de hecho[51]. Agrega el estudioso alemán que el fraude a la ley tributaria no está prohibido, en el sentido de que aquel que acometa negocios elusorios vulnere una prohibición legal, sino que sólo se le niega la consecuencia jurídica pretendida, la que normalmente consistirá en la no sujeción o la reducción del impuesto frente a la vía normal[52].

Sin embargo, es importante señalar que la legislación tributaria no ha desarrollado un concepto de simulación tributario, por lo que para su aplicación debe utilizarse el concepto unitario como es concebido en todo el ordenamiento jurídico, es decir, como un vicio de la causa del negocio o de la declaración de voluntad de las partes que ocultan o disfrazan su verdadera intención, lo cual necesariamente habrá de analizarse a partir de la teoría de la causa, en la cual, en términos simples, podremos encontrar con causa lícita, y contratos sin causa o con una causa ilícita.

La causa de los actos jurídicos y contratos tiene además una estrecha relación con el concepto económico de la interpretación de las leyes tributarias, en cuanto la causa es la circunstancia o el criterio que la ley asume como razón necesaria y suficiente para justificar que de verificarse un determinado presupuesto de hecho (hecho imponible) derive a obligación tributaria, y dicha razón sería la capacidad contributiva, reflejada en la relación económica concluida por los particulares a través de un negocio,

50 FERRARA, Francisco (1960): "La simulación de los negocios jurídicos", (Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado) p. 43.
51 HENSEL, Albert (1933): Derecho Tributario (traducción por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Madrid, Marcial Pons) p. 231.
52 HENSEL, Albert (1933): Derecho Tributario (traducción por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Madrid, Marcial Pons) p. 232.

contrato u otro acto que constituye el hecho imponible, por lo que esta capacidad económica es lo que se denomina "*intentio facti*" de los negocios jurídicos, más allá de la "*intentio juri*" adoptada.

La doctrina civil distingue entre simulación absoluta y relativa. Es absoluta cuando no se busca celebrar ningún acto jurídico y sólo aparentemente se realiza uno, por lo que supone ausencia de consentimiento, no sólo para generar el acto aparente, sino cualquier otro, por lo que el acto simulado será nulo absolutamente. Por otra parte, será relativa la simulación cuando se quiere concluir un acto jurídico, pero aparentemente se efectúa otro diverso, por lo que existen dos actos jurídicos diversos, por una parte el simulado, ficticio o aparente y por otra parte el acto oculto, sincero, real o disimulado, que es el que verdaderamente las parte han querido celebrar y destinado a quedar en secreto. Así, también lo ha señalado la jurisprudencia del Tribunal Supremo de España, al sostener que "*la simulación (relativa) es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de ley. De este modo lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes contratan de encubrir una determinada realidad (anti) jurídica. Por eso frente a la simulación, la reacción del ordenamiento sólo puede consistir en traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico, para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir" (STS 15 julio 2002)*.

Tradicionalmente, será la simulación relativa la que se encuentre sancionada por las normas antielusivas, donde el elemento esencial será la ocultación, el mantener escondido para los terceros la verdadera voluntad, el contenido real del negocio[53]. Es así como en el negocio simulado existe sencillamente una contradicción entre la voluntad interna y la voluntad declarada. Se crea una apariencia jurídica para encubrir la verdadera realidad. Se celebra un contrato de compraventa, pero ambas partes, en secreto están de acuerdo en que no exista pago de precio, es decir, en concluir una donación[54], con el objeto de eludir el pago de un impuesto determinado.

Por otra parte, la simulación absoluta es el ocultamiento voluntario que las partes contratantes hacen de su real querer con el objeto de inducir a terceros a la creencia de regularidad de un acto que han celebrado y que, por carecer de contenido serio y real, no existe, puesto que sólo constituye una ficción, es decir, se celebra un acto que nada tiene de real[55]. Estos casos de simulación absoluta normalmente han sido tratados

53 Aguallo Avilés, Ángel y Pérez Royo, Fernando (1996): Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria, (Aranzadi, Pamplona), p. 71
54 PÉREZ ROYO, Fernando (2016): Derecho Financiero y Tributario Parte General (vigesimosexta edición, Madrid, Thomson Reuters).
55 PARRA LABARCA, Ricardo (1994) La simulación: doctrina y jurisprudencia (Santiago, Ediciones Jurídicas La Ley) p. 352 y 353.

por el derecho tributario dentro de la evasión tributaria, es decir, son constitutivos de delito, lo cuales requieren un grado probatorio mayor por parte de la Administración, así como también se analizarán en un procedimiento distinto. Tal es el caso, por ejemplo, de aquellos contribuyentes que simulando absolutamente una operación tributaria, que en realidad nunca ocurrió, emitan facturas falsas y obtienen devoluciones de impuesto que no le correspondan.

De esta manera, los conceptos civiles de simulación y fraude a la ley, constituyen el origen para la configuración del concepto de elusión tributaria, donde la simulación será un problema de hecho, es decir, de prueba de la existencia del pacto simulatorio, mientras que el fraude a la ley será una cuestión de calificación, es decir, de interpretación, sin perjuicio de que Palao Taboada reconoce la dificultad de diferenciarlos entre sí. En efecto, en el negocio en fraude a la ley existe también de alguna manera la creación de una apariencia ya que las partes no lo utilizan para su finalidad típica sino para otra indirecta y frecuentemente oculta[56]. Sin embargo, esta distinción que aparece tan clara en teoría, puede llegar a confundirse en la práctica.

2.4 LA EVASIÓN TRIBUTARIA

Aunque no forme parte de los objetivos de esta investigación, debemos referirnos a otro de los extremos del comportamiento tributario de los contribuyentes, la evasión. Esta consiste en engañar o inducir a error a la Autoridad Tributaria, con el fin de evitar fraudulentamente el cumplimiento de la obligación tributaria, cuando ésta ya ha nacido como consecuencia de la materialización del hecho imponible, o en algunos casos a simular absolutamente operaciones con el objetivo de obtener devoluciones indebidas.

Al respecto, es preciso señalar que no hay evasión sin dolo, es decir, sin intención de causar un daño (y esta es una de las principales diferencias con la elusión). De esta forma, si la obligación tributaria, ya nacida, no es satisfecha por el sujeto pasivo, por simple infracción culpable de ley se habrá producido una contravención, esto es, la disminución legítima del ingreso tributario, pero en ningún caso la defraudación necesaria para configurar la evasión.

De esta manera, la distinción entre elusión y evasión se suele conceptualizar de la siguiente forma. La evasión se identifica como una violación directa de la obligación tributaria, caracterizada por una particular intensidad del dolo, mientras que la elusión

56 PALAO TABOADA, Carlos (2009) La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal (Valladolid, Lex Nova) p. 165

ha sido identificada como aquel proceder que sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas[57].

Por su parte, Cahn-Speyer sostiene que "el fenómeno de la elusión difiere de la evasión principalmente en dos aspectos: a través de la elusión se evita que nazca la obligación tributaria; la elusión se realiza sin ocultamiento a la vista de la Administración, mientras que la evasión persigue proporcionar falsa información a las autoridades fiscales. Así, la evasión fiscal se caracteriza por declaraciones falsas o engañosas y ocultación engañosa, requiriéndose la configuración de dos elementos: el elemento intencional (dolo), y el elemento material (evasión del tributo)"[58]. De esta manera, en los casos de evasión fiscal la ley es vulnerada de una manera directa, y esta puede darse sólo después del surgimiento de la obligación tributaria de pagar un tributo originada con la realización por parte del sujeto pasivo, del hecho imponible descrito en la norma. De esta manera, la evasión fiscal se identifica con el fraude fiscal o engaño, que se puede perseguir por la administración tributaria y que puede dar lugar a infracciones y delitos tributarios.

57 PALAO TABOADA, CARLOS (1966): "El fraude a la ley en Derecho Tributario", RDFHP, núm. 63, p. 678.
58 CANH-SPEYER, Paul. XXVIII Jornadas colombianas de derecho tributario. "La defraudación fiscal y el fraude a la ley tributaria: luces y sombras". ICDT. 2004, p. 25

CAPÍTULO 3
LA TEORÍA DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA: DOCTRINAS, PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES Y JURISPRUDENCIALES QUE LA EXPLICAN

"La elusión fiscal es, sin la menor duda, una de las cuestiones fundamentales del Derecho tributario actual, tanto en el ámbito interno como en el internacional, y un problema permanente derivado de la presión que ejerce sobre la legalidad tributaria el deseo de los contribuyentes de sustraerse en lo posible a la imposición; deseo legítimo siempre que no se persiga con medios que contravienen directa o indirectamente la ley[59]."

3.1 CONCEPTO Y CAUSAS

De acuerdo a lo analizado en las unidades anteriores, es ajustado a derecho que las personas puedan organizar sus negocios de acuerdo a la forma más eficiente, a través de las alternativas legales ofrecidas tanto por los sistemas tributarios nacionales como internacionales. Sin embargo, esta libre elección de los contribuyentes, representada por los principios de economía de opción y planificación tributaria no puede significar un abuso de las formas jurídicas, así como tampoco la declaración de negocios falsos o simulados, por lo que los sistemas tributarios deben adoptar las medidas pertinentes destinadas a que todas las personas cumplan con las obligaciones tributarias que les correspondan.

Al referirse a la elusión fiscal, la OCDE sostiene que es un término difícil de definir, pero que se utiliza generalmente para describir la disposición de los asuntos de un contribuyente que tiene por objeto reducir su obligación tributaria y que, si bien el acuerdo podría

59 PALAO TABOADA, Carlos (2009) La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal (Valladolid, Lex Nova) p. 9.

ser estrictamente legal, suele estar en contradicción con la intención de la ley que pretende seguir[60].

Como veremos, el concepto de elusión fiscal contiene en su esencia las mismas características en los distintos sistemas jurídicos. La elusión fiscal significa esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no se realizaría si no se pusieran en práctica por su parte hechos y actos jurídicos o procedimientos contractuales con la finalidad dominante de evitarla"[61]. Para Palao Taboada, la elusión fiscal consiste en evitar la realización del presupuesto de hecho de una norma tributaria de gravamen utilizando para la operación que se pretende realizar una forma o configuración jurídica que no se corresponde con la finalidad perseguida por ésta[62].

Por su parte, Guillermo A. Lalanne, sostiene que hay elusión cuando un sujeto elude la realización del hecho imponible, ya sea mediante actos jurídicos o de hechos, bien que por otros medios, arriba al mismo resultado económico que la ley se proponía incidir, en tanto revela una capacidad contributiva equivalente, distinguiendo la economía de opción de la elusión por cuanto en la primera se aprovecha un territorio fiscalmente liberado por voluntad expresa del legislador, que se revela objetivamente en el texto de ley[63].

La elusión también ha sido definida a nivel Latinoamericano como un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, por ejemplo: el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica, pero sí los valores o principios del sistema tributario[64].

Así, el efecto más importante de la elusión tributaria es que aquéllos contribuyentes que debían pagar impuestos no lo hicieron, o lo hicieron de una forma más reducida a la que realmente les correspondía como consecuencia de la ejecución o celebración de actos elusivos, lo cual no solamente se encuentra prohibido por los principios generales del derecho, sino que también tiene efectos nefastos en la economía en general.

60 OECD, Glossary of Tax Terms, available at http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm (acceso 09 de abril de 2017).
61 ROSEMBUJ, T (1999): El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario, (2ª edición Madrid, Marcial Pons) p. 94.
62 PALAO TABOADA, Carlos (2009) La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal (Valladolid, Lex Nova) p. 161
63 LALANNE, Guillermo: Del Fraude a la Ley Tributaria y Economía de Opción, artículo incluido en el texto "Interpretación Económica de las Normas Tributarias" coordinado por el autor citado, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, página 199.
64 Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), en las XXIV Jornadas celebradas en Margarita (Venezuela, 2008).

Importante también es preguntarnos cuáles son las razones que motivan a los contribuyentes para evitar el pago de impuestos. Al respecto, Tipke afirma que, en primer lugar, los contribuyentes consideran en algunos casos que los tributos injustos o inconstitucionales, otro grupo de contribuyentes se dedican a eludir el pago de los impuestos de modo masivo, un tercer grupo de contribuyentes evitará el pago de los tributos porque consideran que el Estado malgasta los recursos, y, finalmente, existirán algunos que no entienden las leyes tributarias o no entienden cómo se deben presentar las declaraciones fiscales[65].

Por otro lado, las causas de la elusión podemos encontrarlas en las culturas de las naciones también, así se ha llegado a sostener que el acuerdo mutuo entre los ciudadanos y el Estado de cumplir con sus impuestos es particularmente manifiesto en los países escandinavos. Las altas tasas impositivas y las altas cotizaciones sociales en estos países generalmente son aceptadas porque el público aprecia los servicios prestados por organismos gubernamentales y están dispuestos a pagar por estos servicios. Lo contrario sucede en algunos países en vías de desarrollo donde los servicios proporcionados por el Gobierno son de muy mala calidad o inexistentes, así como los casos de malversación y desvíos de fondos fiscales son comunes, por lo que los incentivos de los ciudadanos a pagar correctamente sus obligaciones fiscales son muy bajos . Así, la tributación podría percibirse como un "robo" oficialmente permitido y, tanto la evasión como la elusión fiscal serían vistas como las únicas respuestas posibles ante esa situación[66].

Ante esta constante búsqueda de los contribuyentes de reducir sus costos tributarios, entonces no será una novedad la importancia del tema de la elusión fiscal para el derecho tributario moderno, tanto para los contribuyentes, como para las Administraciones Tributarias, y tanto desde un punto de vista doméstico como internacional.

Así, los estudios doctrinarios acerca de la elusión fiscal han crecido en los últimos años, y muchos de ellos difieren al momento de analizar esta institución. En los extremos, podemos encontrar fervientes defensores de la autonomía de la voluntad de los contribuyentes, como también corrientes doctrinarias que le entregan herramientas casi ilimitadas a las Administraciones. En cualquier caso, creemos que un análisis correcto de la elusión tributaria y de las cláusulas antiabuso, no sólo debe atender al contexto económico de las operaciones, así como tampoco a las facultades de fiscalización o de comprobación que tienen las Administraciones, sino que debe tener como punto

65 TIPKE, Klaus (2002): Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Madrid, Marcial Pons), Pág 22.
66 ALINK, M. y VAN KOMMER, V. (2011): Manual de Administración Tributaria (CIAT, IBFD, Amsterdam) p. 14.

de partida los principios constitucionales que ordenan, guían e inspiran la ciencia del derecho tributario, y teniendo en todo caso un especial cuidado con el respeto de los derechos de los contribuyentes.

3.2 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE JUSTIFICAN LA TEORÍA DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

En primer lugar, y para una correcta comprensión de la teoría de la elusión tributaria, debemos referirnos a la potestad tributaria del Estado, la cual no es absoluta, y en ningún caso podrá ejercerse de manera arbitraria, sino que en todo caso se encuentra sometida a los principios constitucionales del derecho tributario, así como también al pleno reconocimiento y respeto a los derechos de los contribuyentes establecidos en la constitución y las leyes.

Así, el primer límite a la potestad tributaria del Estado se encuentra en los principios constitucionales de los distintos ordenamientos jurídicos, los cuales también contienen garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que se realice en observancia de los principios constitucionales del Derecho tributario, tales como el de legalidad, reserva de la ley, igualdad y capacidad económica[67], así como también el debido respeto de los derechos fundamentales de las personas y el principio de no confiscatoriedad.

De esta manera, las cláusulas antiabuso tienen su fundamento en los principios constitucionales de la capacidad contributiva, igualdad tributaria y principio de legalidad, en virtud de los cuales los contribuyentes deben aportar al erario público de acuerdo a su capacidad contributiva, no pudiendo evitar artificialmente el hecho imponible, el cual se encuentra descrito en la ley, sin que los contribuyentes celebren contratos, acuerdos, estructuras u otras actividades llevadas a cabo con la finalidad exclusiva de eludir el pago de impuestos mediante el abuso o la simulación.

Por un lado, los principios de legalidad y tipicidad tributaria impiden la extensión del hecho imponible más allá de su propia formulación legal. Así, en virtud del principio de reserva de ley, el poder impositivo está reservado al legislador, por lo que "el establecimiento, modificación, supresión o condonación de tributos por intermedio de resoluciones, decretos o reglamentos provenientes de cualquier otra autoridad,

67 Constitución Española, artículo 31.1 "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio."

son atentatorios de la garantía de legalidad impositiva"[68], ello en atención a que "corresponde al legislador no sólo crear el tributo, sino que establecer la totalidad de los elementos de la relación tributaria entre el Estado y el contribuyente, de modo que la obligación quede determinada en todos sus aspectos y pueda cumplirse sin necesidad de otros antecedentes"[69].

De este modo, en virtud del principio de legalidad tributaria, los elementos esenciales de la obligación tributaria deben encontrarse suficientemente señalados y precisados en la ley. Ello dice relación con el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el procedimiento para determinar la base imponible, la tasa, las situaciones de exención y las infracciones, por lo que no cabe ni a la Administración ni a los contribuyentes modificar los elementos esenciales de la obligación tributaria, lo cual implicaría una vulneración al principio de reserva de ley.

El principio de legalidad está reconocido prácticamente en todas las legislaciones, y así también lo contempla el Modelo de Código Tributario 2015 del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, el cual en su artículo 7º señala que "*sólo la ley puede crear, modificar, o suprimir tributos; definir el hecho generador de la obligación tributaria; indicar el obligado tributario; fijar la base de cálculo y alícuota y establecer el devengo*[70]. La norma en comento también sostiene que, teniendo en cuenta que las normas constitucionales de algunos países conceden poder tributario tanto al Poder Ejecutivo como a otros entes públicos (es el caso de países en los que el Poder Ejecutivo, previa delegación de facultades del Poder Legislativo, puede dictar normas con rango de ley, o el caso de los municipios o ayuntamientos que tienen facultad legislativa para dictar, sin ninguna delegación o autorización previa, normas con rango de ley), se entenderá cumplido el principio de legalidad en tanto los elementos esenciales del tributo estén expresamente definidos y predeterminados en una norma con rango legal.

Manifestaciones de este principio lo podemos encontrar en el artículo 31.3 de la Constitución Española, el cual previene que sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley. Dentro de las legislaciones Iberoamericanas cabe destacar la Constitución Política de la República de Chile, la cual en su artículo 19 Nº 20 señala que la Constitución asegura a todas las personas la igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la

68 FIGUEROA VALDÉS, Juan Eduardo (1985) Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución de 1980 (Editorial Jurídica de Chile, Santiago), página 103.

69 EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPIÑEIRA, Eugenio (1997), Los tributos ante la Constitución, (Editorial Jurídica de Chile, Santiago), página 51.

70 MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO (2015), Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), artículo 7º.

ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas, así como que en ningún caso la ley podrá establecer tributos manifiestamente desproporcionados o injustos.

Este principio de rango constitucional es de vital importancia en el ordenamiento tributario, en el cual, amparado además por la reserva de ley, no existe espacio para las lagunas de la ley, porque en ellos los ámbitos que la ley no ha querido regular implican la voluntad del legislador de no gravarlos[71], de ahí también la prohibición de la analogía en la ciencia del derecho tributario[72].

Por su parte, la igualdad tributaria también se consagra como un principio fundamental al momento de establecer los límites a los cuales se debe ceñir la potestad tributaria, el cual se configura con el propósito de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones análogas, lo cual permite la formación de distintas categorías, siempre que éstas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categoría de personas[73]. En efecto, Ruiz Almendral afirma que cualquier doctrina, jurisprudencia o normativa contra el fraude a la ley tributaria tiene como finalidad primaria garantizar la capacidad en su vertiente de igualdad de los tributos[74].

Por otra parte, en términos económicos, la elusión tributaria vulnera los principios de equidad tributaria al desplazar la carga tributaria hacia los contribuyentes que sí cumplen correctamente, de igual manera afecta la libre competencia, en cuanto el contribuyente que elude impuestos obtiene ventajas económicas frente al no elusor, aumenta los costos de la administración y fiscalización de los tributos, en cuanto reduce la predisposición de los buenos contribuyentes a declarar correctamente, e principalmente afecta la recaudación tributaria, privando al Estado de recursos que debe invertir en sus funciones propias de fomentar el bien común.

En España, la legitimidad constitucional de la lucha contra la elusión fiscal, entendida como violación indirecta de la norma tributaria, se ha encontrado en la "solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos" o "justa distribución de la carga fiscal (STS 76/1990, de 26 de abril) y, sobre todo, en el principio de capacidad económica como presupuesto del deber de contribuir y en la exigencia de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y generalidad *(art. 31 CE)*. En este sentido también se ha pronunciado reiteradamente el Tribunal Constitucional. Así, en STS 182/1997, de 28 de octubre cualquier alteración en el régimen del tributo repercute

71 GARCÍA NOVOA, C (2000): El principio de seguridad jurídica en materia tributaria (Marcial Pons, Madrid), p. 129
72 MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO (2015), Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT),
73 GIULIANI FONROUGE, Carlos M. (1987): Derecho Financiero (4ª edición, Buenos Aires, Editorial Depalma) p. 280.
74 RUIZ ALMENDRAL, Violeta y SEITZ, Georg (2004): "El fraude a la ley tributaria", Estudios Financieros, núms. 257-258 , p. 23.

inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes (FJ 9º), y en STC 46/2000, de 17 de febrero reconoce expresamente la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujeto, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos (FJ 6ª).

El Tribunal Constitucional Español también se ha manifestado al respecto, señalando en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990, 76) *«esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria:... lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar»* (FJ 3º).

Precisamente esos límites a la potestad tributaria del estado, también se configuran como límites a la planificación tributaria y economías de opción, donde las normas que regulan la elusión tributaria buscan que se de cabal cumplimiento al principio de legalidad y al principio de capacidad contributiva y a la forma en que la ley distribuye la carga impositiva entre los contribuyentes, con el objetivo de dar correcto cumplimiento a las disposiciones tributarias y no eludiéndoles.

3.3 PRINCIPIOS JURISPRUDENCIALES

Como demostraremos a lo largo de esta obra, no todos los países consagran en su legislación una cláusula general antiabuso, por lo que el desarrollo jurisprudencial, principalmente proveniente de los países anglosajones, ha sido fundamental para combatir la elusión tributaria. En efecto, principios como la substancia sobre la forma, la legítima razón de negocios, la transacción por pasos y los negocios aparentes han sido reconocidos de forma reiterada por la jurisprudencia anglosajona.

Un principio fundamental desarrollado por la jurisprudencia norteamericana se refiere a la primacía de la sustancia sobre la forma *(Substance over form)*. La premisa básica de esta doctrina es que en caso de presunción de elusión fiscal, los Tribunales no deben limitarse a analizar la forma jurídica elegida por el contribuyente y bajo la cual se presenta la transacción, tampoco se deben encontrar obligados a reconocer los beneficios fiscales inherentes a la forma escogida, deben ir más allá y tratar de vislumbrar cual es la verdadera naturaleza de la transacción y aplicar el régimen fiscal que le corresponde a dicha transacción. Además, cabe destacar que esta regla también ha tenido aplicación en algunos Estados continentales europeos, como Francia y Alemania.

Uno de los casos emblemáticos donde se utilizó el principio de la sustancia sobre la forma fue "*Higgins v. Smith*"[75], en el cual se señaló que el Gobierno no está obligado a aceptar la forma que el contribuyente elige como la más ventajosa para estructurar su negocio. En este caso además se aceptó que la Administración pueda analizar la realidad subyacente y si determina que la forma empleada para estructurar el negocio o para llevar a cabo el acto imponible impugnado resulta ficticia o simulada podrá mantener o desestimar los efectos de dicha ficción según resulte más adecuado a la luz de los objetivos tenidos en mira por la norma impositiva.

Por otra parte, en virtud del principio de la legítima razón negocios y sustancia económica (*business purpose "test" and economic substance),* no solamente operaciones simuladas sino también operaciones desprovistas de un fin de negocios válido serían posibles de desestimación, por lo que se trataría de un control sobre la causa del acto o negocio jurídico. Prescindir de la forma jurídica a la hora de calificar los actos, negocios u operaciones realizadas por las partes para buscar su verdadero propósito económico constituye la característica principal de este principio, de manera que si no existieran motivaciones económicas o propósitos comerciales podría entenderse que la operación en cuestión se lleva a cabo exclusivamente por fines de "ahorro fiscal", lo que permitiría a la Administración desconocerla.

El caso emblemático del llamado *business purpose test* que marca la posición jurisprudencial de los tribunales de Estados Unidos está constituido por el caso *Gregory v. Helvering*[76], en el cual la Sra. Gregory era la dueña de todas las acciones de *United Mortgage Corporation,* la cual además poseía 1.000 acciones de la sociedad *Monitor Securities Corporation*. La intención de la Sra. Gregory era vender las acciones de *Monitor Securities Corporation,* venta que se habría liquidado como distribución de dividendos, por lo que habría estado gravada con el Impuesto a la Renta. Luego, con el objetivo de evitar el pago del impuesto a la distribución de dividendos, la Sra. Gregory creó una tercera sociedad, la sociedad *Averill,* y le aportó a su capital las acciones de *Monitor Securities Corporation,* y tres días después *Averill* se liquidó, adjudicándose la Sra. Gregory las acciones de *Monitor Securities Corporation,* evitando de esta manera el pago del impuesto a la distribución de sociedades.

De acuerdo a lo sostenido por la justicia estadounidense, la normativa sobre las reorganizaciones societarias no se podía aplicar a las transacciones realizadas por la Sra. Gregory, debido a que este régimen es únicamente aplicable a las verdaderas

75 Higginis v. Smith, 308 US 473 (1940).
76 Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935).

reorganizaciones empresariales, que serían aquéllas realizadas por motivos relacionados a la conducción del respectivo negocio, por lo que aplicar a la Sra. Gregory la legislación sobre reorganizaciones societarias sería "exaltar el artificio sobre la realidad y despojar la ley en cuestión de cualquier propósito serio", pero también agrega que "cualquiera puede arreglar sus asuntos de tal modo que su impuesto sea lo más reducido posible; no está obligado a elegir la fórmula más productiva para la tesorería, ni aún existe el deber patriótico de elevar sus propios impuestos".

Íntimamente relacionado con los principios anteriores se encuentra la doctrina de las operaciones complejas o compuestas por varios pasos *(step transactions)*, donde los contribuyentes ejecutan y celebran una serie de transacciones que, consideradas por separado, cumplen la ley en su sentido jurídico y económico, pero que analizadas en su conjunto ponen de manifiesto su naturaleza artificial, donde el objetivo final consiste únicamente en rebajar la carga tributaria. Si bien esta doctrina nació en la jurisprudencia estadounidense, se masificó en la década de 1980 en el Reino Unido, donde se introdujo una jurisprudencia similar a la de Estados Unidos y que fue bautizada como "nuevo realismo", gracias al caso *Ramsay*[77], en que la Cámara de los Lores sostuvo que, cuando un contribuyente utiliza un esquema que comprende cierto número de transacciones separadas con el objeto de evitar los impuestos, la administración tributaria y los tribunales no están limitados a considerar la autenticidad de cada etapa o transacción aislada del esquema, sino que pueden considerar el esquema en su conjunto. En efecto, la Cámara de los Lores llegó a señalar: "*Los hechos demuestran otro juego circular en el que el contribuyente y unos cuantos artistas contratados representan una obra de teatro; Nada sucede excepto que el contribuyente parece escaparse de las manillas del impuesto ... el juego es ideado y diseñado antes de la ejecución ... el objeto de la ejecución es crear la ilusión que algo sucedió, para que las ventajas fiscales se pueden reclamar como si algo hubiera sucedido*".

La doctrina desarrollada en el caso *Ramsay* continuó en *Furniss v. Dawson*. Aquí, el contribuyente deseaba vender acciones a un tercero independiente, y el esquema tributario planificado se realizó de la venta de las acciones a través de una intermediaria de offshore, y esta venta no era circular sino lineal. Al encauzar la transacción de esta manera, el contribuyente esperaba aplazar indefinidamente el pasivo al impuesto sobre las ganancias de capital que habría devengado en una venta directa de las acciones. La casa de los Lores extendió la doctrina de la nulidad fiscal *Ramsay* para redefinir lo que el contribuyente había hecho. Hubo una sola transacción compuesta

77 W T Ramsay v IRC (1979) 54 TC 101.

consistente en una serie de transacciones pre-ordenadas, en las que se habían incluido pasos sin ningún fin comercial para evitar el impuesto. Donde estas condiciones estaban presentes el tribunal ignoraría los pasos insertados y buscaría el resultado final para determinar las consecuencias fiscales.

En virtud de la doctrina del nuevo realismo de los tribunales ingleses, estos han tomado la decisión de examinar cuidadosamente los efectos legales de las transacciones, o de una serie de transacciones, con el objetivo de determinar cuáles son los verdaderos derechos y obligaciones de las partes. De esta manera, los tribunales no están restringidos por los nombres que las partes les den a las transacciones que hayan celebrado o por la forma.

Es interesante la similitud de los elementos esenciales que se pueden identificar entre el fraude a la ley, la doctrina del abuso del derecho y la simulación por un lado, con el *business purpose test*, el principio de la sustancia sobre la forma, el *sham* y las transacciones por pasos, por el otro, las cuales tiene en común que todas conducen al resultado de negar protección jurídica a aquellos actos o negocios realizados sin un propósito negocial –que es el elemento clave para que pueda surgir la citada protección o reconocimiento– o abusando de las normas que reconocen esas formas jurídicas en el sentido de utilizarlas para obtener un resultado –la ventaja tributaria– que no es el primariamente ofrecido por éstas.

Es importante destacar además que estos principios jurisprudenciales que nacen en los tribunales norteamericanos fueron recientemente incorporados a la legislación de Estados Unidos. En efecto, el 30 de marzo de 2010 "*Health Care and Education Affordability Reconciliation Act of 2010*" que fundamentalmente recoge la reforma del "*Health Care System*", pero también incluye una norma que modifica el *Internal Revenue Code* otorga rango legal a esta doctrina jurisprudencial. Por su parte, la sección 1409 de esta norma ("Codification of Economic Substance Doctrine and Penalties") añade un nuevo párrafo a la Section 7701 del Internal Revenue Code recogiendo esta doctrina.

De acuerdo con este precepto, una transacción económica será considerada como que tiene "Sustancia Económica" siempre que cumpla dos requisitos: que como consecuencia de la transacción cambie sustancialmente la posición económica del contribuyente diferente del simple ahorro fiscal, y que el contribuyente tenga una intención distinta del mero ahorro fiscal para participar en la transacción de que se trate.

3.4 EL PRINCIPIO DE CALIFICACIÓN

En palabras del profesor De Castro, y a propósito del principio de la autonomía de la voluntad y su relación con el propósito práctico del negocio "*calificar unos tratos de compraventa, donación, etc., no es competencia de los particulares; el querer que se produzcan ciertos efectos jurídicos del contrato de compraventa (hacer dueño al adquirente a título de comprador), cuando no se adquiere por precio sino por liberalidad, no bastará para que se le considere jurídicamente compra y se impida la aplicación de las reglas sobre la donación*", a lo que agrega, *atender al propósito práctico del negocio no supone disminuir el alcance de la autonomía de la voluntad, sino por el contrario tenerla en cuenta en su doble aspecto de libertad y de responsabilidad. Lo que con ello se entiende no permitido, es el pretender aprovecharse de una figura jurídica, respecto de ciertos efectos (adquirir como comprador), aunque no se den los requisitos (p. Ej., el precio), propios de ella (lo que se pretenden suplidos por la voluntad del efecto jurídico) y con esto el liberarse, a costa de otro u otros, de las cargas y limitaciones (responsabilidad) que impone la figura jurídica que corresponde al propósito práctico propuesto (p. Ej. Hacer una liberalidad)*[78].

Así, una institución muy relacionada con las cláusulas antiabuso es el principio de calificación, el cual no sólo se encumbra como un principio de carácter general en el derecho tributario, sino que del derecho en general, mediante el cual los negocios realizados por los contribuyentes se harán exigibles conforme a su naturaleza jurídica y no lo que las partes manifiestan. En palabras del profesor Delgado, el principio de calificación se debe entender únicamente referido a la verdadera naturaleza jurídica del acto o negocio, sin que sea posible ninguna referencia, a estos efectos, a una pretendida naturaleza económica de aquéllos, de esta manera el acto o negocio tendrán la naturaleza jurídica que les corresponda de acuerdo con el ordenamiento jurídico en su conjunto y, en su caso, conforme a las normas civiles o mercantiles que les sean de aplicación, por lo que la Administración Tributaria no puede constuir calificaciones jurídicas supuestamente propias del ordenamiento tributario al margen de las que resulten del ordenamiento jurídico más inmeditamente aplicable[79].

Esta función calificadora de la administración no es extraña a las atribuciones propias de la Administración sino que, y tal como señala García Novoa, la calificación formará parte de su función aplicadora del Derecho, tal y como la define la ley[80], Administración que tiene encomendada la aplicación de un sistema tributario que demanda el cabal

78 DE CASTRO, Federico (1991) El Negocio Jurídico (Madrid, Civitas), p. 28 y 29.
79 DELGADO PACHECO, Abelardo (2004) Las normas generales antielusión en la LGT/2003 (Madrid, Editorial Aranzadi) p. 23.
80 GARCÍA NOVOA, César (2004): La Cláusula Antielusiva en la nueva Ley General Tributaria (Madrid, Marcial Pons), p. 235.

conocimiento de unos hechos que, en su mayor parte, ignora[81]. De esta manera, cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, la calificación habrá de llevarse a cabo en términos jurídicos, partiendo de la que resulte procedente con arreglo al Derecho Privado, constatando si la norma fiscal le da a ese concepto de Derecho Privado un sentido diferente y, en suma, intentando reconducir el acto o negocio realizado a alguna de las características tipificadas en la hipótesis normativa[82]. Dicha actividad calificadora también fue remarcada en el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria de España, donde se sostuvo que cuando el hecho imponible, o alguno de sus elementos, se defina por remisión a otras ramas del ordenamiento, ha de calificarse conforme a las categorías propias de éstas, cualquiera que sea la denominación utilizada por los interesados, sin perjuicio de que en caso de que se defina directamente por la Ley tributaria, se calificará de acuerdo con los criterios que resulten de ésta con independencia de las categorías utilizadas en otras ramas del ordenamiento[83].

La calificación jurídica que realiza la Administración ha sido también destacada por el profesor Betti, quien sostuvo que la aplicación de la ley a una determinada situación de hecho presupone una confrontación de ésta con el supuesto de hecho previsto en la norma. Se trata de verificar, y en qué medida, si el supuesto de hecho concreto corresponde al tipo legal en el que se subsume y de encontrar en él los rasgos relevantes para su tratamiento jurídico: tal operación lógica se denomina calificación jurídica. Ahora bien, cuando el supuesto de hecho de cuya calificación se trata consiste en declaraciones o comportamientos, o sea, en actos jurídicos que requieren ser interpretados, se cuestiona en qué relación lógica se encuentra la interpretación del acto con su calificación jurídica. Que las dos operaciones sean entre sí conexas, se comprende con facilidad; pero es preciso guardarse de un equívoco que lleva a confundirlas[84].

La Administración Tributaria podrá efectuar esta actividad calificadora prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles, lo que de acuerdo a Navas Vázquez, llama "autonomía calificadora" de la Administración Tributaria. Esa autonomía vendría a significar, entre otras cosas, que la Administración no podría extender su potestad de calificación a la verificación de la validez de los negocios gravados, puesto que,

81 CASADO OLLERO, G. (2000): "Legalidad tributaria y función calificadora de la Administración Fiscal", Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, número 16, p. 41.

82 GARCÍA NOVOA, C.(2005): "Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español", Revista de Derecho Themis, 159-169.

83 Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria (2001): Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria (Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid)., p. 48.

84 BETTI, Emilio (1975): Interpretación de la ley de los actos jurídicos (Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas), p. 102.

si lo hiciese, tendría que examinar no sólo la veracidad de la causa sino también la regularidad del consentimiento, o la licitud del objeto, arrogándose una función que corresponde a los tribunales civiles[85].

De esta manera, la Administración podrá recalificar la figura jurídico- tributaria utilizada por las partes, siempre que la norma tributaria lo permita, función calificadora contemplada en el procedimiento de comprobación e investigación tributaria, cuyo objeto es constatar la realidad de los hechos acaecidos sobre la base de los datos declarados por el contribuyente y de aquellos que por otras vías tenga constancia la Administración[86], o como lo explica Palao Taboada, al sostener que la calificación es la operación básica y consiste en determinar si un determinado supuesto (hecho, acto o negocio jurídico) es un caso concreto del abstractamente definido en la ley, siendo en todo caso una parte esencial de la aplicación de la ley, la cual proporciona los criterios para la calificación, la cual no podrá, en consecuencia, rebasar los límites de aquélla[87]. Es decir, de acuerdo a lo señalado por el profesor Delgado Pacheco, el principio de calificación va a servir para levantar el velo del complejo negocial, prescindiendo de la naturaleza propia de cada acto o negocio individualmente considerado para así establecer la naturaleza del conjunto de esos negocios o del negocio que resulte efectivamente de ese conjunto[88]

Este principio de calificación encuentra su fuente normativa en la distintas legislaciones tributarias, entre las cuales destacan, la Chilena, la cual en el inciso primero del artículo 4º bis del Código tributario se consagra el principio de calificación, el cual ordena que "*Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.* Precepto que encuentra su base comparada en el artículo 13 de la Ley General Tributaria Española 58/2003, el cual a su vez tiene su origen en el antiguo artículo 28.2 de la Ley General Tributaria Española 230/1963[89], el cual señala a su vez que "*Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieren dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*".

85 NAVAS VÁSQUEZ, Rafael (1991). "Interpretación y calificación en Derecho Tributario", en Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma, homenaje a Sáinz de Bujanda. (Volumen I, Madrid, IEF) pp. 396- 397.

86 GARCÍA NOVOA, C.(2005): "Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español", Revista de Derecho Themis, 159-169.

87 PALAO TABOADA, Carlos (2009) La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal (Valladolid, Lex Nova) p. 46.

88 DELGADO PACHECO, Abelardo (2004) Las normas generales antielusión en la LGT/2003 (Madrid, Editorial Aranzadi) p. 24 y 25.

89 En el texto original de la Ley General Tributaria 230/1963, el principio de calificación se encontraba en el artículo 25, el cual se reformó por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

Lo dicho anteriormente acerca de la calificación encuentra además su justificación en la legislación española, la cual en el artículo 115.2 de la Ley General Tributaria faculta expresamente a la Administración a calificar los hechos, actos, actividades y negocios realizados por los contribuyentes dentro de sus funciones normales de comprobación e investigación.

Artículo 115. 2. *En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación a que se refiere este artículo, la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley.*

La calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley.

Dentro de la jurisprudencia latinoamericana también es posible encontrar el reconocimiento a la facultad de calificación que tiene la Administración. Así, la Corte Suprema de Chile ha sostenido que la denominación y efectos que quieran atribuirle las partes a una determinada contratación tendrá, en algunos casos, efectos respecto de los contratantes, pero no puede tenerlo respecto del Servicio de Impuestos Internos para que éste efectúe su labor de fiscalización, ni además, en relación con la verdadera naturaleza jurídica de lo actuado. De este modo, si una determinada operación es o no un hecho gravado, depende de la naturaleza de la gestión respectiva y, en caso de dudas, es el Servicio en su calidad de fiscalizador, quien ha de efectuar la determinación correspondiente, sin perjuicio del derecho de los contribuyentes de alzarse contra lo obrado[90]. En este sentido, además se ha pronunciado la Audiencia Nacional en Sentencia de 7 de noviembre de 1997, al señalar que *"la naturaleza de los negocios ha de tener perfiles unitarios, por más que su concreta indagación presente en muchos casos no pocas dificultades, y ello es lo que ha de presidir el régimen jurídico de la institución de que se trate", y "si la Ley fiscal no altera la Ley sustantiva, el régimen de tributación ha de partir ineludiblemente de los negocios jurídicos e instituciones propios del Derecho sustantivo, tal y como estén en él configurados" (SAN 7-11-1997; F. 6°).*

90 Sentencia de la Corte Suprema, Rol 1469-02, de fecha 08 de julio de 2003.

Igualmente, la Audiencia Nacional ha sostenido que "*el acceso al Registro Mercantil de los acuerdos sociales de que se trata, no impide el ejercicio de la función calificadora del hecho imponible que a la Administración Tributaria atribuye el reseñado precepto legal " (artículo 28.2 de la LGT*), rechazando a continuación, que este precepto no permitiese a la Inspección valorar o calificar jurídicamente una relación jurídica dada, al margen de su apariencia o denominación, porque "*habiéndose reflejado en los acuerdos sociales adoptados el 30 de Junio de 1999 la voluntad expresada por la Junta General de accionistas, nos encontramos ante un exclusivo problema de calificaciones jurídicas de la norma tributaria, tal como aparece previsto en el citado artículo 28.2 de la ley General Tributaria de aplicación al caso. Por consiguiente, calificado el negocio jurídico realizado conforme a su verdadera naturaleza jurídica, sin que exista necesariamente propósito abusivo alguno mediante empleo de fórmulas jurídicas insólitas, sin perjuicio de todo lo anteriormente indicado, no cabe hacer tacha alguna de invalidez a la actuación desarrollada por la Inspección de Tributos, toda vez que ni era necesario el recurso al fraude de ley (art. 24 , Ley General Tributaria ni puede hablarse de negocio simulado (art. 25 , idem)*". Finalmente, entendió la Sala que no era de aplicación al caso la doctrina sobre la existencia de una economía de opción, porque esta doctrina "*no puede confundirse con la adecuada calificación jurídica de las operaciones de que se trata, realizada por la Administración tributaria sobre la base de una interpretación de la finalidad de la reducción y aumento de capital exigida por la norma, la cual ha sido efectuada por la Administración Tributaria de forma razonada, debiendo prevalecer, por cuanto queda expuesto, sobre la indicada por la actora, al no haber quedado constatado en el proceso la finalidad de las operaciones realizadas esgrimida por dicha parte*" (sentencia de 20 de Diciembre de 2006, de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional).

Así, el principio de calificación es una institución íntimamente relacionada con las cláusulas antiabuso, pero difieren en un punto central, mientras el principio de calificación no tiene un procedimiento especial para aplicación, sino que es aplicado mediante las facultades ordinarias de fiscalización y comprobación de la Administración, las cláusulas antiabuso tienen aparejadas normalmente un procedimiento extraordinario para su aplicación.

De esta manera, la Administración con el objetivo de una correcta aplicación y fiscalización de las normas tributarias puede utilizar sus potestades ordinarias en la aplicación del tributo, ya sea mediante la interpretación de la normas jurídicas o la calificación de los hechos, que le puede llevar a gravar la realidad de los actos o

negocios frente al nominalismo de las denominaciones atribuidas por las partes, pero ni la interpretación ni la calificación son instrumentos propiamente antielusorios, sino potestades ordinarias de aplicación del ordenamiento en manos de la Administración.

CAPÍTULO 4
LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO EN EL DERECHO TRIBUTARIO

4.1 ORIGEN DE LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO

> *"No obstante, con frecuencia existe una discrepancia entre el presupuesto de hecho económico que el legislador pretende gravar y la configuración del hecho imponible por parte de las normas jurídicas. Así, resulta que el presupuesto económico puede realizarse, igualmente, a través de otro camino, que la finalidad económica puede alcanzarse de un modo diverso al previsto por el legislador, al concebir la ley tributaria. Y el anhelo, inherente a la vida económica, de alcanzar resultados con la mayor minoración de inconvenientes (como tales se consideran los tributos exigidos en determinadas partes del camino que conducen a los fines económicos) dará lugar a la evitación del presupuesto de hecho legal, cuando pueda alcanzarse el mismo resultado por medio de un rodeo o camino accesorio. ¿Cómo debe comportarse el legislador frente a este fenómeno de elusión del presupuesto de hecho?*[91].

El fenómeno de la evitación o elusión del presupuesto de hecho legal por parte de los contribuyentes no es un tema nuevo, así ya lo identificaba el célebre autor alemán Albert Hensel en su obra "Derecho Tributario" de 1933, identificando la discrepancia que podría ocurrir entre el presupuesto de hecho económico gravado por el legislador y la configuración del hecho imponible por parte de las normas jurídicas, y le imponía al legislador el deber de pronunciarse acerca de esta situación.

Al respecto, es importante destacar que en los diferentes ordenamientos jurídicos tributarios, la reacción frente a la elusión fiscal ha consistido en la creación de normas o cláusulas generales antiabuso, ya sea *antiavoidance clause* en la legislación

91 HENSEL, Albert (1933): Derecho Tributario (traducción por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Madrid, Marcial Pons) p. 225.

anglosajona, *abus de droit* en la legislación francesa, abuso de las posibilidades de configuración jurídica en la ley alemana, el *fraus legis* en España y Holanda, o las cláusulas generales antielusión en las legislaciones iberoamericanas.

El presente capítulo tiene por objeto introducir las cláusulas antiabuso y antielusión como un fenómeno normativo creado en respuesta a la elusión tributaria. Así, y tomando como punto de partida el análisis realizado en los capítulos anteriores, especialmente el derecho de los contribuyentes a organizarse jurídicamente de la manera que mejor estimen conveniente, y las facultades de que goza la Administración para verificar y comprobar que lo declarado por ellos corresponde a la realidad, en este capítulo vamos a introducir el estudio de las cláusulas antiabuso, o antielusión de que disponen los distintos sistemas tributarios.

De esta manera, las cláusulas antiabuso han sido definidas como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o a aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir[92].

Al respecto, cabe destacar que las cláusulas antiabuso en el derecho tributario tienen por objetivo principal prevenir y controlar la obtención de ventajas tributarias indebidas por parte de los contribuyentes que desarrollan comportamientos orientados a eludir el cumplimiento tributario, porque si bien la mayoría de los contribuyentes cumplen cabal, oportunamente y de buena fe sus obligaciones tributarias, existen casos en que ello no ocurre, por lo que la legislación tributaria ha decidido cautelar dicho cumplimiento mediante la creación de cláusulas antiabuso y antielusivas.

Acerca de la necesidad de introducir cláusulas generales antiabuso en los ordenamientos tributarios nacionales, García Novoa cree que el derecho a aprovechar las economía de opción no puede ejercerse fuera de unos límites razonables, al señalar que "*si las economías de opción, por definición, no pueden gravarse, pues derivan de la "evitación" del hecho imponible, parece que los ordenamientos tributarios pueden arrogarse la legitimidad de habilitar potestades que permiten excepcionalmente exigir el gravamen sobre comportamientos que pueden desbordar el marco estricto de esas economías de opción*"[93].

92 GARCÍA NOVOA, César (2012): "Elusión y Evasión Internacional", I Congreso Internacional de Derecho Tributario, Panamá del 6 al 8 de junio de 2012, p. 5

93 GARCÍA NOVOA, César (2004): *La Cláusula Antielusiva en la nueva Ley General Tributaria* (Madrid, Marcial Pons), p. 299.

La incorporación de las cláusulas generales antiabuso o antielusión no ha sido un tema pacífico para el derecho tributario moderno, especialmente tomando en consideración los principios constitucionales que inspiran el derecho tributario, tales como el principio de legalidad, de igualdad, de capacidad económica, y de seguridad jurídica, además de la permanente y natural motivación de las personas de pagar menos impuestos, o simplemente tratar de no pagar, y por otro lado la intención del legislador de gravar el mayor número de actos y contratos que realicen los contribuyentes, en conjunto con la labor de las administraciones tributarias para velar por la correcta aplicación y fiscalización de las normas tributarias, buscando asegurar la mayor cantidad de ingresos para las arcas fiscales.

Así, no cabe duda que los contribuyentes pueden llevar a cabo sus actividades conforme a las amplias garantías que establecen los ordenamientos jurídicos, organizándolas de las formas que estimen conveniente sobre la base de la autonomía de la voluntad, la libertad contractual y la libertad empresarial, las cuales constituyen ejes esenciales de cualquier estado de derecho. Al mismo tiempo, el respeto de este principio supone que la Administración no puede crear derecho actuando como legislador, de modo que la función esencial de las normas antielusivas, tanto generales como especiales, es precisamente resguardar el cumplimiento de los hechos imponibles establecidos por la ley, evitando que los contribuyentes se sustraigan de su aplicación mediante conductas elusivas, pero igualmente protegiendo a los contribuyentes de que la Administración no cree hechos imponibles que no han sido previstos en la ley.

De esta manera, ante el hecho imponible descrito en la ley, el contribuyente tiene diferentes opciones de conducta. En primer lugar, el contribuyente puede tomar la decisión de no realizar el hecho imponible descrito en la norma, lo que tiene como consecuencia que no nace la obligación de pagar y consecuentemente el no pago del tributo por su inexistencia. Otra opción, y en caso de realizar un acto, contrato, operación o negocio que coincida con el hecho imponible descrito en la ley, nace la obligación tributaria, y cumple con su deber como contribuyente, es decir, paga el impuesto correspondiente. Una tercera posibilidad se presenta cuando la acción del contribuyente coincide con el hecho imponible descrito en la ley, por lo que nace la obligación tributaria, pero el contribuyente toma la decisión de no pagar lo debido, por lo que debe asumir sus consecuencia tributarias, y consecuentemente la ejecución por parte de la Administración Tributaria (cobro civil de los impuestos, infracción o delito tributario, según corresponda). Finalmente, la cuarta posibilidad, será la utilización de medios, lícitos o ilícitos, para llegar al mismo resultado económico

al que el contribuyente llegaría con la realización del hecho imponible generador de la obligación gravada por la ley.

Para contextualizar la necesidad de crear cláusulas antiabuso, García Novoa sostiene que la elusión tributaria es el resultado de la interacción de dos circunstancias; por un lado, la actuación de los contribuyentes, quienes formalizan un acto, contrato o negocio con desnaturalización de su causa, y por otro, el aprovechamiento de una ausencia de tributación o de una situación comparativa de menor gravamen derivada del mismo ordenamiento jurídico[94].

Así, los sistemas jurídicos han elaborado dos tipos de cláusulas antiabuso, a los que la ley puede acudir simultáneamente, por una lado se encuentran las cláusulas generales antiabuso, en las cuales introduce una formulación legal cuya consecuencia jurídica consiste en no tomar en consideración las formas abusivas empleadas, de manera que, aunque sean utilizadas, no se impida la aplicación de la norma que se pretende eludir, y por otro, la tipificación de presupuestos de hecho subrogatorios, a través de los cuales el legislador reacciona normativamente cerrando una vía menos gravada o una oportunidad de arbitraje fiscal cuya existencia en abstracto no puede negarse ni mediante interpretación ni mediante analogía, y cuya utilización en el caso concreto no siempre puede ser reputada ilícita puesto que es posible acceder a ella sin falseamiento de la realidad ni abuso de las posibilidades de configuración jurídica.

De esta manera, las cláusulas generales antiabuso pueden ser aplicadas a la obtención abusiva de las consecuencias establecidas en cualquier norma tributaria del ordenamiento y tienen como rasgo característico su propia generalidad: son de aplicación a cualquier tributo y a cualquier acto o negocio de un obligado tributario. En cambio, las normas antielusivas especiales tienen un presupuesto de hecho rígido, detallado y taxativo. En todo caso, ambas comparten la característica de representar una función de cierre del ordenamiento tributario, con el objeto de velar por los principios de igualdad, capacidad económica y, al mismo tiempo, salvaguardar la seguridad jurídica en un estado de derecho[95].

En todo caso, García Novoa sostiene que las cláusulas generales antiabuso constituyen previsiones legislativas que deben estar cubiertas por el principio de reserva de ley, debido a que estas contienen un presupuesto de hecho consistente en un fenómeno elusorio formulado en términos genéricos, de manera que dentro del mismo puedan

94 GARCÍA NOVOA, César (2004): La Cláusula Antielusiva en la nueva Ley General Tributaria (Madrid, Marcial Pons), p. 175
95 MARÍN BENÍTEZ, Gloria (2013): ¿Es lícita la planificación fiscal? (Madrid, Thomson Reuters), p. 80.

incluirse situaciones relativas a cualquier figura tributaria del sistema[96], además afirma que entre las ventajas de las cláusulas generales se encuentra el efecto disuasorio y la posibilidad de su aplicación una vez llevada a cabo la operación o negocio elusorio. Además, en estas estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir[97].

Por otro lado, es importante destacar que la necesidad de incorporar cláusulas antielusivas en las legislaciones internas es una tendencia internacional. Así, y a propósito de las normas generales contra las prácticas abusivas, la Unión Europea ha sostenido que éstas se incluyen en los sistemas impositivos para hacer frente a las prácticas fiscales de este tipo que todavía no se han abordado a través de disposiciones específicas. Así pues, dichas normas generales tienen como función colmar las lagunas existentes y no deberían afectar a la aplicabilidad de las normas específicas de lucha contra el fraude.[98].

Se ha señalado igualmente que la incorporación de una cláusula general antiabuso en cualquier país es una ocasión inevitable para un debate emocional, en el cual se concentran grandes intereses. El tema de la elusión tributaria levanta preguntas fundamentales acerca de la relación entre los contribuyentes y el estado, en el cual se discuten los fundamentos del sistema tributario de cualquier nación[99].

Pero no todos comparten la incorporación de las cláusulas generales antielusivas en los ordenamientos tributarios, por lo que se ha llegado a sostener que este tipo de cláusulas no contribuye al interés general, sino que sólo sirven a la inseguridad y a agrandar el círculo de decisiones libres de jueces y funcionarios sobre quién debe y quién no debe pagar un tributo, vulnerando de esta manera el principio constitucional de legalidad[100].

Sobre este punto, nos parece de fundamental importancia la tesis del profesor Godoi Marciano, el cual a propósito de la oposición de la doctrina brasileña sobre la teoría de la elusión tributaria hasta fines del siglo pasado, postula que el régimen dictatorial vivido por aquél país entre los años 1964-1985, produjo un aislamiento e incomunicación con

96 GARCÍA NOVOA, César (2004): La Cláusula Antielusiva en la nueva Ley General Tributaria (Madrid, Marcial Pons), p. 262.
97 GARCÍA NOVOA, César (2004): La Cláusula Antielusiva en la nueva Ley General Tributaria (Madrid, Marcial Pons), p. 259.
98 Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, 17 de junio de 2016.
99 ARNOLD, Brian (1997): The Canadian General Anti-Avoidance Rule, in Tax Avoidance and the Rule of Law (The Netherlands, Editorial Cooper, IBFD), p. 243.
100 GARCÍA NOVOA, César (2004): La Cláusula Antielusiva en la nueva Ley General Tributaria (Madrid, Marcial Pons), p. 16

las experiencias jurídicas de otras naciones, y al mismo una falta de confianza en todas aquéllas instituciones públicas, por lo que una cláusula general antielusiva infringiría el principio de legalidad y traería como consecuencia únicamente inseguridad jurídica y abusos por parte de la Administración[101].

Creemos, por nuestra parte, que la tesis de Godoi Marciano podría ser aplicada también al resto de los países de Sudamérica que sufrieron períodos similares durante la segunda parte del siglo veinte, y ahí también una de las razones para la falta de respaldo doctrinario a la tesis de la elusión tributaria, donde los mayores argumentos para su rechazo se concentran en el respeto a los principios de legalidad y de seguridad jurídica.

Por otra parte, en la aplicación de las cláusulas antielusión, tanto de las generales como de las especiales, el sistema judicial tendrá un rol primordial en la aplicación e interpretación de estas disposiciones, lo cual naturalmente será fundamental tanto para el desarrollo de la actividad de fiscalización y de comprobación de las normas tributarias, como también para la debida protección de los derechos de los contribuyentes. Al respecto, cabe recordar que la jurisprudencia ya se ha pronunciado, desarrollando los conceptos de abuso de las formas jurídicas, fraude a la ley y "*fraus legis*" en aquellas jurisdicciones que provienen del sistema legal europeo continental, como también con las doctrinas del "*business purpose*", "*substance over form*", "*step transaction*", entre otras en los países del *common law*, a las que ya nos referimos en el capítulo anterior.

Así, se reconocen cuatro tipos de cláusula general antielusiva que adoptan los sistemas tributarios nacionales[102].

Existe un tipo de cláusula general antielusiva donde el grupo de "actos y beneficios", comprende normas que autorizan a la Administración a identificar una transacción o conjunto de operaciones o transacciones que tenían el propósito o el efecto de proporcionar un beneficio fiscal y luego reliquidar la obligación tributaria del contribuyente sobre la base de una transacción hipotética que las autoridades fiscales supusieron habría sido la utilizada por el contribuyente que no siguió el camino fiscal efectivo para las operaciones realizadas. Las cláusulas generales antielusivas de este grupo analizan los actos realizados y los beneficios obtenidos, sin necesidad de identificar una sustancia económica. La doctrina de los "actos y beneficios" es

101 GODOY MARCIANO S. (2005) Fraude a la Ley y Conflicto en la aplicación de las leyes tributarias (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales), p. 118 y ss.

102 R.E. Krever, Chapter 1: General Report: GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World (M. Lang et al. eds., IBFD 2016), p. 3-5

frecuentemente utilizada en las jurisdicciones anglosajones como Australia, Canadá, India, Nueva Zelandia, Sudáfrica y el Reino Unido, así como también en China e Italia.

Un segundo grupo de cláusulas generales antielusivas está integrado por normas que usualmente tienen una base legal, pero en ocasiones son aplicadas como consecuencia únicamente de la práctica judicial, mediante la cual se establecen normas que imponen una interpretación y aplicación de la legislación fiscal a la sustancia económica de una transacción o de un grupo de transacciones, en lugar de la forma puramente legal. Normalmente, la norma permitirá a las autoridades fiscales reevaluar al contribuyente sobre la base de una transacción jurídica hipotética que la sustancia económica subyacente de las operaciones realizadas.

Un tercer modelo posible sería una cláusula general antielusiva "judicial" basada en la jurisprudencia de los Tribunales de la doctrina amplia del abuso del derecho. Mientras, que un cuarto grupo consiste en una norma basada en la doctrina del abuso del derecho que aplica cuando los contribuyentes adoptan acuerdos ficticios o simulados u otros que son permitidos por el derecho, pero utilizados con el objetivo de burlar la intención del legislador, en países como Francia y Brasil.

4.2 LA CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO

De acuerdo a lo analizado en el párrafo anterior, las cláusulas generales antiabuso son normas abstractas que autorizan a la Administración a ignorar las operaciones, actos, contratos o negocios celebrados por los contribuyentes cuando presenten contenidos incompatibles con las calificaciones jurídicas exigidas por la ley tributaria, sometiéndolos a la tributación que le hubiere correspondido en ausencia de tales actuaciones. Es decir, como si se hubiera utilizado un negocio adecuado, con lo que se evita que los sujetos puedan beneficiarse del resultado de su conducta.

Las cláusulas generales antiabuso no son generales sólo por que tengan destinatarios indefinidos, sino precisamente, porque son especies de normas generales y abstractas, cuya materialidad de la hipótesis normativa se encuentra ordenada con el fin de reglar los casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, para atribuir presupuestos a los casos que puedan verse afectados, para aplicar la sanción prevista: la desestimación y la recalificación de los negocios jurídicos. Pero la decisión de incluir o no una cláusula general antiabuso será completamente una decisión de política tributaria que deberán evaluar los países soberanamente.

Al respecto, Palao Taboada postula que la sanción del fraude de ley tributaria es una decisión de política jurídica tributaria, en virtud de la cual, el fraude no es admisible, y si se produce, debe frustrarse su propósito aplicando la ley que se intentó burlar[103]. Es así como en la actualidad una de las principales preocupaciones de los ordenamientos tributarios dice relación con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, lo que se ha transformado en una tendencia internacional y una recomendación a los países para que incorporen en sus legislaciones nacionales una cláusula general antiabuso.

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

Por otra parte, los detractores de este tipo de cláusulas sostienen que mediante esta normativa se coarta el ejercicio de la economía de opción, de elegir libremente el camino menos gravoso para el contribuyente, infringiendo la libertad de contratación, se estaría vulnerando igualmente el principio de legalidad de los tributos, y sería una fuente de incertidumbre e inseguridad jurídica.

No obstante, la necesidad de incorporar estas cláusulas generales en los ordenamientos jurídicos, es preciso afirmar que éstas deben estar cubiertas siempre por el principio de reserva de ley, pues suponen prever un presupuesto en que se extiende el tributo a casos en que, se entiende que el legislador hubiera querido que tal tributo se aplicase. En todo caso, y como una característica general de la cláusula general antielusiva, la prueba de la concurrencia del presupuesto aplicativo ha de correr siempre a cargo de la propia Administración[104], principio que, sin embargo, no es absoluto en todos los países[105].

Con respecto a la creación de una cláusula general antiabuso, García Novoa elabora unos principios generales, sosteniendo que "la principal finalidad fiscal" debe pretender analizar con detalle los parámetros de adecuación, de normalidad y de razonabilidad de los modelos negociales adoptados, para lo cual es fundamental que la cláusula antielusiva se objetivice al máximo, dando relevancia a la finalidad de la operación, además de la exclusión de cualquier consecuencia punitiva respecto de las operaciones

103 PALAO TABOADA, Carlos (2009): La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal (Valladolid, Lex Nova) p. 89
104 GARCÍA NOVOA, César (2004): La Cláusula Antielusiva en la nueva Ley General Tributaria (Madrid, Marcial Pons), p. 388.
105 En Austalia, Brasil, Corea del Sur, China, Estados Unidos de américa, Irlanda, Rusia, Singapur,y Suecia la carga de la prueba la tiene el contribuyente; mientras que en Alemania, Canadá, Indonesia, Polonia, Sudáfrica y Turkía, la carga de la prueba es compartida con la Administración.

a las que se aplique la cláusula. De esta manera, en la cláusula general antielusiva deben concurrir dos elementos esenciales: por una parte, la utilización de formas abusivas o impropias, en el sentido de formas que no son las adecuadas para obtener el fin económico perseguido; y por otro lado, un test de "propósitos comerciales" o "motivos económicos válidos" que deben tener las operaciones, y no un objetivo o propósito completamente fiscal. Propone además, que exista en los ordenamientos nacionales una cláusula antielusiva general, bien redactada, con la mayor seguridad posible, que no permita una aplicación analógica, que no permita una interpretación económica y que se base, sobre todo, en la ausencia de causas y en la existencia de propósitos comerciales.

Existe consenso que con la incorporación de una cláusula general antielusiva en los ordenamientos tributarios, lo que busca el sistema es identificar capacidades contributivas, los efectos económicos de una determinada actividad, como asimismo, velar por el principio de justicia tributaria, ya que no resulta admisible desde un punto de vista constitucional que iguales manifestaciones de capacidad contributiva queden sujetas a diversos regímenes impositivos según sea la forma bajo la cual se presenten, y según sea la capacidad de los contribuyentes para contratar a los asesores fiscales más ingeniosos y creativos.

En el concepto del jurista alemán Hensel, en la cláusula antielusiva general el punto esencial no debiera ser el abuso de otras formas jurídicas, sino la no utilización de aquellas que el legislador tributario considera típicas para alcanzar determinadas finalidades económicas [106].

La incorporación de una cláusula general antielusión ha sido reconocida incluso por los sistemas jurídicos del *common law*. Así, la primera cláusula general antielusión data de 1878, cuando se incorporó en el sistema tributario de Nueva Zelanda en la sección 62 de la Ley del Impuesto sobre la Tierra , la cual fue diseñada para evitar que los propietarios desplazaran la carga del impuesto sobre la tierra a sus arrendatarios.

En el Reino Unido también, se sostiene que una cláusula de este tipo podría establecer desde el comienzo el alcance y los principios básicos de la norma sin estar vinculados a casos específicos, delimitar el ámbito y los principios aplicables a la legítima planificación tributaria e identificar los paraísos tributarios existentes, así como también señalar las consecuencias para su aplicación. De igual manera, el establecimiento de una cláusula de este tipo debe incorporar los procedimientos administrativos para

106 HENSEL, Albert (1933): Derecho Tributario (traducción por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Madrid, Marcial Pons) p. 228.

su aplicación y resguardar debidamente los derechos de los contribuyentes[107]. Es de especial relevancia la postura del Reino Unido, tomando en consideración además que se trata quizás de la economía más abierta al libre comercio y, por ende, a la libertad de contratación comercial y económica, por eso mismo, sugirió y enfatizó que una regla de estas características debe ser capaz de aplicarse de una manera práctica que jamás inhiba ni entorpezca tanto las actividades comerciales como personales de los contribuyentes.

Ya sea, que en algunos ordenamientos jurídicos se denomine fraude a la ley, abuso del derecho (tributario), cláusula general antiabuso o cláusula general antielusión, existen ciertos elementos que son característicos y que siempre están presentes en esta institución del derecho tributario. Al respecto, Ruiz Almendral destaca que los elementos esenciales a las cláusulas generales antielusivas son tres: la forma jurídica elegida para conseguir una determinada finalidad económica no es la adecuada; su única finalidad, o la principal, consiste en reducir la carga tributaria y; no hay otra razón sustancial o motivo válido que justifique su empleo. A lo que agrega que estos tres elementos se encuentran íntimamente relacionados entre sí, de manera que se deben analizar en su conjunto para determinar si existe o no fraude o elusión tributaria[108].

En primer lugar estas cláusulas se aplican a todas las modalidades de ventajas tributarias obtenidas por los contribuyentes, y a todo tipo de impuestos, como ha sido también sostenido por la jurisprudencia.

Luego, y quizás sea el elemento más característico, dice relación con la forma jurídica elegida por los contribuyentes para conseguir una determinada finalidad económica, forma que no es la adecuada para conseguir aquella finalidad. En cambio, la única finalidad del contribuyente (o la principal) será obtener una reducción de su carga tributaria, lo cual quedará demostrado a partir de los actos, contratos, operaciones o negocios realizadas, tanto aquellos que impliquen una utilización incorrecta de las normas tributarias, como los que contemplen además el abuso de la norma en su conjunto, lo que ocurrirá en el caso de operaciones complejas.

Al respecto, es interesante el análisis que realiza el Informe para una mayor Seguridad en España, acerca de los elementos comunes de las cláusulas generales antielusivas que se han aprobado en las distintas legislaciones. Así, y desde un punto de vista

107 Tax Avoidance: A Report by the Tax Law Review Committee (1997): (Londres, Institute for Fiscal Studies), p. 33
108 RUIZ ALMENDRAL, Violeta y SEITZ, Georg (2004): "El fraude a la ley tributaria", Estudios Financieros, núms. 257-258 , pp. 36-37

eminentemente práctico, identifica los siguientes elementos que dan forma a las cláusulas generales antielusivas[109]:

- Recogen el concepto jurisprudencial sobre abuso o elusión.
- Recogen las transacciones u operaciones que cumpliendo con una interpretación técnica de la normativa tributaria generan una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la ley.
- Definen qué constituye una planificación o negocio artificioso.
- Crean un test de sustancia o motivo económico válido para filtrar aquellas planificaciones o transacciones reales.
- Crean un mecanismo para recalificar el negocio artificioso atendiendo a su verdadera sustancia y naturaleza.
- Definen las sanciones tributarias que pueden imponerse.
- Crean un mecanismo que asegure que el contribuyente únicamente pague la deuda tributaria y la sanción fijada por la autoridad fiscal competente.

Una vez creada la norma, y con el objetivo de una adecuada y eficiente aplicación, también se ha sugerido el análisis de las operaciones fiscalizadas mediante un Panel de expertos, debido a que la aplicación de esta norma requiere una correcta apreciación y aplicación, tanto de los hechos sometidos a aplicación, como de su adecuación a la Cláusula. Al respecto, se ha sugerido que el Panel incluya profesionales con conocimientos comerciales y de una vasta experiencia, además de representantes de la Administración Tributaria y profesionales tributarios independientes. Otra fórmula que han empleado algunos países es un mecanismo específico de "*clearance*" que permite a un contribuyente obtener una respuesta vinculante de la Administración sobre si una determinada operación queda comprendida dentro del ámbito de aplicación de una cláusula antiabuso, tal es el caso, por ejemplo de la recientemente creada cláusula general abuso en Chile.

Al momento de aplicar una cláusula general antiabuso, y una vez determinado el sustrato material de la operación es factible que varias formas jurídicas sean aplicables. En estos casos, por ejemplo, la jurisprudencia alemana ha entendido que deberá exigirse el tributo de acuerdo con la que resulte menos onerosa para el contribuyente. En el

109 EY ABOGADOS (2015) Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica (Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid) p. 27.

mismo sentido se pronuncian los autores del Informe del Instituto de Estudios Fiscales del Reino Unido, para quienes cuando sea posible imaginar más de un negocio *normal* para llevar a cabo el propósito querido por las partes, se considerará la forma adecuada o normal aquella que suponga una menor carga tributaria para el contribuyente[110].

Creemos que la incorporación de una norma de este tipo y las consecuencias se estiman positivas, no compartiendo que se verifique violación alguna del principio de legalidad, puesto que la disposición en cuestión es de rango legal y en definitiva se trata de aplicar una norma en lugar de otra, es decir, que cuando se procede a una recalificación de acuerdo a la realidad esto en definitiva determina la aplicación de una norma diferente a la considerada aplicable por el contribuyente, por tanto, no existe tampoco afectación al principio de la seguridad jurídica.

En cuanto a la aplicación de este tipo de cláusulas, será fundamental la labor de los Tribunales de Justicia, los cuales primeramente deben asegurar una adecuada protección a los derechos de los contribuyentes, y realizar una revisión exhaustiva de todos los supuestos exigidos para la aplicación de este tipo de cláusulas, la cual, como ya hemos señalado, no podrá aplicarse a planes económicos globales orientados al ahorro de impuestos, así como tampoco a los supuestos de planificación tributaria y economía de opción.

4.3 LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO ESPECIALES

Las normas antiabuso especiales o preventivas, también llamadas normas de corrección o de prevención, no son normas propiamente antielusivas, son más bien formas de tipificación de los actos o negocios sujetos a efectos elusivos, que buscan alcanzar el respectivo control, al amparo del principio de legalidad, de manera preventiva, las cuales anticipándose, sirven para cerrar los espacios de elusión[111]. En palabras de Pistone, las cláusulas especiales presentan una estructura normativa basada en un presupuesto de hecho rígido, detallado y taxativo[112].

Estas normas suelen adquirir, preferentemente, la forma de ficciones o de los llamados "hechos imponibles" subrogatorios o complementarios, y también de presunciones legales. Al respecto, una cláusula especial bastante común que se ha incorporado en las legislaciones nacionales e internacionales dice relación con la fiscalización de los precios de transferencia y la aplicación del principio *arm's lenght*.

110 Tax Law Review Committee (1997): Tax Avoidance (Institute for Fiscal Studies, London) p. 42.
111 TAVEIRA TORRES, Heleno (2008): Derecho Tributario y Derecho Privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria (Madrid, Marcial Pons), p. 236.
112 PISTONE, P., Abuso del Diritto ed elusione fiscale, pp. 20 y 21.

Así, mediante estas normas de prevención y corrección se van llenando las lagunas y se corrigen las imperfecciones que permitían eludir tributos. En relación con esto, Herrera Molina sostiene que cuando la Administración utiliza la cláusula especial no estaría desarrollando ninguna actuación específica de combate de la elusión, sino aplicando lisa y llanamente, la norma reguladora del hecho imponible del tributo[113].

Con respecto a la técnica legislativa empleada, García Novoa aclara que a diferencia de las cláusulas generales, las cláusulas especiales, al establecer para ser aplicadas respecto a un concreto supuesto elusorio, no suelen incluirse en normas codificadores sino en las leyes específicas de regulación de los distintos tributos, pues la aplicación de una cláusula general supone el recurso a un potestad genérica en manos de la Administración pero cuando se utiliza una cláusula especial para actuar contra un concreto supuesto descrito en la norma específica reguladora del tributo, lo que se está haciendo es, simplemente, aplicar esa norma específica[114].

De acuerdo a lo que sostiene Taveira Torres, el combate de la elusión tributaria puede llevarse a cabo tanto con normas preventivas, como con la cláusula general antielusiva, para controlar en este último caso las situaciones en que no exista una norma legal específica, y de esta manera permitir a la Administración mayor flexibilidad en el control de los actos negociales sin causa o practicados en fraude o con simulación[115]. Así, las cláusulas especiales antiabuso son de gran utilidad para el combate contra la elusión, y cada vez se van haciendo más complejas debido igualmente a la capacidad creativa de los contribuyentes, formas que luego son el origen de la legislación reactiva. De todas maneras, estas normas complejas pueden llegar a ser contraproducentes, debido a que podría crear oportunidades de elusión por omisión[116].

Así como la norma general antielusiva, las normas especiales también han recibido críticas, entre las que destacan la imposibilidad de prever todas las actuaciones en fraude posibles, el peligro de que la legislación detallada llegue a crear nuevas oportunidades de fraude, o de la posible penalización de operaciones perfectamente legítimas, que estas normas puedan constituir auténticas hojas de ruta de los verdaderos defraudadores, y que introducen mayor complejidad en la legislación tributaria[117]. La insuficiencia de las cláusulas antiuelusivas especiales fue también la principal razón

113 HERRERA MOLINA, P (1999): "Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria", Quincena Fiscal, número 12, p. 12.
114 GARCÍA NOVOA, César (2012): "Elusión y Evasión Internacional", I Congreso Internacional de Derecho Tributario, Panamá del 6 al 8 de junio de 2012, p. 8
115 TAVEIRA TORRES, Heleno (2008): Derecho Tributario y Derecho Privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria (Madrid, Marcial Pons), p. 236.
116 Devereux M., Freedman J. and Vella J., (2012) Tax Avoidance , CBT Report, Paper 1, Oxford University Centre foro Business Taxation, "Tax Avoidance", 2, p. 5.
117 Carter Comission (1966), p. 554 a 556.

que se tuvo en consideración al momento de dictar la cláusula general antielusiva en Alemania en el año 1919, sobre todo tomando en consideración la aprobación de abundantes leyes tributarias de la época, unido a la imposibilidad de preverse de antemano todos los mecanismos típicos de elusión.

A diferencia de las cláusulas generales, en las cláusulas especiales antielusivas, la carga de la prueba normalmente es del contribuyente, lo que supone una situación comparativamente más perjudicial para el contribuyente, que se ve agravada cuando las mismas adquieren la forma de "ficciones", donde, como ya vimos, pueden apreciarse vulneraciones o restricciones del derecho a la prueba que impidan tributar con arreglo arreglo a la capacidad económica".

CAPÍTULO 5
LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA Y EL RESTO DE EUROPA

En este capítulo, y debido a su importancia para las restantes legislaciones de Iberoamerica, nos centraremos en el estudio detallado de la cláusula antiabuso española, así como su desarrollo histórico, sus principales características y la opinión doctrinaria sobre la misma. Igualmente se estudiará la legislación alemana, la que es, a su vez, fuente de inspiración para la española. También se analizarán las normas sobre cláusulas antiabuso que poseen Francia, Italia y el Reino Unido, y finalmente se estudiará la cláusula antiabuso comunitaria.

5.1 LA CLÁUSULA ANTIABUSO EN LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

5.1.1 LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DE 1963

Es en la Ley General Tributaria de 1963 cuando por primera vez en el ordenamiento jurídico tributario español se incorporaron los conceptos de interpretación, calificación, analogía y fraude de ley. En efecto, en su artículo veinticuatro se reguló por primera vez el fraude de ley tributaria, el cual tenía por objeto gravar hechos realizados con el propósito "*probado*" de eludir el impuesto, exigiendo a la Autoridad Tributaria la apertura de un expediente especial donde la Administración tenía la carga de la prueba, pero siempre con audiencia del contribuyente interesado.

Al referirnos al tratamiento que le da la Ley General Tributaria al fraude de Ley, debemos proceder a un análisis normativo, jurisprudencial, doctrinal e histórico de la normativa aplicable. En efecto, no sólo se reguló el fraude de ley, sino que también la calificación de los actos, hechos o negocios tanto conforme a su verdadera naturaleza

jurídica, como respecto de la naturaleza económica de los actos, dependiendo si el hecho imponible consistía en un acto o negocio jurídico, o si el hecho imponible se delimitaba atendiendo a conceptos económicos. De igual manera, y de creación jurisprudencial, también tendremos que referirnos a la figura del negocio anómalo, el cual fue desarrollado y aplicado tanto por la Administración como por la jurisprudencia española.

Así las cosas, el artículo 24 de la Ley General Tributaria Española de 31 de diciembre de 1963 sostenía que:

1. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

2. Para evitar el fraude de Ley se entenderá a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado.

Por su parte, el artículo 25 de la Ley General Tributaria de 1963 consagraba el principio de calificación, y señalaba que:

1. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible.

2. Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez.

3. Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

Asimismo, el artículo 28 definía al hecho imponible de la siguiente manera: "*El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria*"

Con respecto a la regulación del Fraude a la Ley de 1963, Arias Cañete identificó los siguientes elementos:

- Realización de unos hechos, de una conducta del sujeto pasivo, que no constituyen el hecho imponible de la norma defraudada. A ello hay que añadir las conductas que esquivan cualquier otra norma distinta de la reguladora del hecho imponible, con el resultado de obtener cualquier beneficio o ventaja fiscal.
- Los hechos realizados han de ser lícitos. En esto se distingue el fraude de ley de la infracción tributaria o delito, ya que en el fraude de ley no existe tipicidad.
- El fraude de ley requería que los hechos realizados condujesen a un resultado económico igual o similar al que se obtendría con otra conducta de la que se derivaría una cuota tributaria superior.
- El fraude consiste en eludir la realización de los hechos de los que se deriva la obligación tributaria. Esta elusión no es en sí misma ilícita, pues las personas pueden configurar libremente sus actos y sus relaciones jurídicas, sino que es ilícito realizar esas conducta para no pagar impuestos o pagar menos de los que normalmente deberían ser pagados[118].

Sin embargo, la Ley de 1963 fue objeto de reiteradas críticas, las cuales provenían principalmente de su falta de precisión jurídica. Así, Sainz de Bujanda percibía que en el artículo 25.1 existía una imprecisión al momento de regular el principio de calificación, al aludir a la naturaleza jurídica o económica del hecho imponible, olvidando que éste siempre tiene naturaleza jurídica[119]. Por su parte, algunos autores han sostenido que esta imprecisión legislativa llevó a perder de vista el verdadero objetivo de la norma, cual era calificar los hechos de la realidad para subsumirlos en el presupuesto de hecho de las normas tributarias, atendiendo más a la sustancia que a la forma externa en que se presentan los hechos, y que tiene toda lógica en cuanto pretende asegurar la aplicación del gravamen que corresponde a la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto por los hechos de la realidad que se califican, donde la base para calificar los hechos de la realidad parten de una interpretación teleológica de las normas tributarias[120].

118 ARIAS CAÑETE, M.A. (1979): "Fraude de ley y economía de opción", Estudios de Derecho Tributario, Vol. I, Madrid , IEF, pp. 508 y ss.
119 SAINZ DE BUJANDA, F. (1966) "Análisis jurídico del hecho imponible", Hacienda y Derecho, vol. 4, IEP, p. 579 y ss.
120 RUIZ ALMENDRAL, Violeta y ZORNOZA PÉREZ, Juan (2006): "La aplicación de las normas tributarias", Estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces- Barba, p. 1.194.

Palao Taboada sostiene que la falta de aplicación de la institución del fraude a la ley se debió a razones fundamentalmente técnicas, debido a que la Autoridad Tributaria disponía de otras herramientas para luchar contra el fraude de ley tributaria. En efecto, argumenta que la utilización del artículo 25, que regulaba la calificación, en lugar del 24.2 (fraude de ley), se debía a dos razones: una razón de fondo, consistente en evitar tener que demostrar la concurrencia del elemento esencial del fraude de ley, es decir, "el propósito probado de eludir el impuesto", y por otro lado, se encontraba el requisito formal de la exigencia de un expediente especial para declarar el fraude de ley, lo cual constituía un incentivo para evitar la aplicación de la norma sobre el fraude, acogiéndose al artículo 25, es decir, a la norma sobre calificación que contemplaba el texto original[121], lo cual tuvo como consecuencia producir un enorme perjuicio a la lucha contra la elusión fiscal, al impedir que todos los asuntos de aplicación del fraude de ley tributaria llegasen a conocerse por los Tribunales.

Al analizar los problemas en la aplicación del concepto de Fraude de Ley, la Administración Tributaria recurría al llamado "negocio indirecto", invocando el artículo 25.3 (en su redacción anterior a la reforma de 1995), el cual contemplaba que ante un hecho imponible delimitado con arreglo a conceptos económicos, se atendería a las relaciones económicas efectivamente existentes entre las partes, con independencia de las formas jurídicas utilizadas. Esta doctrina seguida por la Administración, y confirmada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que distinguía entre negocio indirecto y fraude de ley permitía a la Autoridad Tributaria prescindir del expediente especial e imponer, en su caso, sanciones.

Para la jurisprudencia, el fraude de ley es sinónimo de daño o perjuicio conseguido mediante un medio o mecanismo utilizado a tal fin, valiendo tanto de subterfugio o ardid, con infracción de deberes jurídicos generales, que se imponen a las personas, e implica, en el fondo, un acto *contra legem,* por eludir las reglas del derecho, pero sin un enfrentamiento frontal sino al revés, buscando unas aparentes normas de cobertura o una cobertura indirecta, respetando la letra de la norma, pero infringiendo su espíritu[122].

Es interesante la línea jurisprudencial adoptada por el Tribunal Supremo, el cual califica las conductas analizadas como cometidas con Fraude a la Ley, pero sin invocar ni analizar el artículo 24 vigente a la época. Cabe destacar que esta doctrina fue además invocada por el TEAC en una Resolución de fecha 20 de junio de 2003 (núm. 00/07026/2000), donde además destaca que "*los razonamientos del Tribunal Supremo*

121 PALAO TABOADA, Carlos (2009) La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal (Valladolid, Lex Nova) p. 89 (p. 50) p. 91.
122 Sentencias del Tribunal Supremo, 23 de enero de 1999 y 21 de diciembre de 2000.

no se sustentan en una norma concreta", sino que esa interpretación se asienta sobre los principios rectores del ordenamiento tributario, sin necesidad de invocar una norma antielusión concreta.

Por otro lado, al analizar el principio de calificación introducido por la Ley General Tributaria de 1963, la jurisprudencia española precisó que "*la apreciación conjunta de todos los factores y elementos de juicio que anteceden, llevan a la Sala a estimar que el referido documento contiene una adjudicación de bienes inmuebles futuros en pago de deudas y como tal, debe ser calificada su verdadera naturaleza jurídica, abstracción hecha de los defectos intrínsecos o de forma que puedan afectar a su validez*" *(STS de 3 de mayo de 1988)*.

La jurisprudencia española se pronunció acerca del principio de calificación contenido en el antiguo artículo 25 de la Ley General Tributaria, a propósito del famoso caso de los seguros a prima única, a lo que la Audiencia Nacional en Sentencia de 7 de noviembre de 1997 señaló que no era posible hablar de una naturaleza económica como algo diverso de la naturaleza jurídica para con ello alterar la tributación de un determinado negocio, señalando además que "*la naturaleza de los negocios ha de tener perfiles unitarios, por más que su concreta indagación presente en muchos casos no pocas dificultades, y ello es lo que ha de presidir el régimen jurídico de la institución de que se trate*", que además fue confirmada por el Tribunal Supremo en fecha 02 de noviembre de 2002.

Sin perjuicio de la escasa aplicación que tuvo la norma sobre fraude a la ley tributaria, la jurisprudencia reconoció algunos conceptos que se relacionan con esta institución. Así, mediante Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de mayo de 1988 rechazó manipulaciones negociales tendientes a invocar pérdidas sufridas por un contribuyente al señalar que "*Por otra parte, debe calificarse de anómala, la conducta de la entidad apelante, quien al comprar los valores, dice pagar por ellos más de tres veces sobre su cotización en Bolsa, y sin embargo, al venderlos, a efectos de obtener un beneficio fiscal por la depreciación de la venta, los vende a su cotización en Bolsa, o sea con una pérdida de más de tres veces respecto del valor de adquisición, puesto que parece lógico que si en el momento de su adquisición no se tiene en cuenta su cotización oficial, tampoco se debe tener en cuenta en el momento de su venta y se acudan tanto en uno como en otro momento, a los mismos criterios*" (STS 6-5-1988, F. 3°). Esta jurisprudencia ha sido reiterada por el Tribunal Supremo, la cual ha señalado que "*en materia de valoración de acciones, la Hacienda Pública es un tercero, respecto de los contratos que celebren los particulares, sean éstos civiles o mercantiles. Siendo un tercero y no habiéndose impugnado por inexacto el precio de adquisición de las acciones deberá estarse al precio que se abonó por ellas, con intervención de Agente de Cambio y Bolsa, ya que su fe pública en las transacciones mercantiles dota al contrato celebrado de*

los requisitos necesarios para su plena eficacia. Pero ello no siginifica, sin más, que el precio de compra que se califica como valor convenido pueda producir sus efectos respecto de los beneficios tributarios que la Ley conceda. Precisamente por su calidad de tercero, ajeno al contrato de adquisición de acciones, la Administración no tiene que admitir aquel supuesto valor convenido" (STS 22-5-1998; F. 2°).

5.1.2 LA REFORMA DE 1995

En el año 1995, y como una forma de perfeccionar la norma sobre fraude de ley, se realizó una Reforma a la Ley General Tributaria, la cual en lo pertinente a la institución del fraude a la ley introdujo las siguientes modificaciones:

"Artículo 24

1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

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

Artículo 25

En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados.

Artículo 28

1. El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

2. El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Tal como lo señala la norma, este principio de carácter general en el derecho tributario, sostiene que los negocios realizados por los contribuyentes se harán exigibles conforme a su naturaleza jurídica y no lo que las partes manifiestan. En este sentido, además se ha pronunciado la Audiencia Nacional en Sentencia de 7 de noviembre de 1997, al señalar que "la naturaleza de los negocios ha de tener perfiles unitarios, por más que su concreta indagación presente en muchos casos no pocas dificultades, y ello es lo que ha de presidir el régimen jurídico de la institución de que se trate", y "si la Ley fiscal no altera la Ley sustantiva, el régimen de tributación ha de partir ineludiblemente de los negocios jurídicos e instituciones propios del Derecho sustantivo, tal y como estén en él configurados" (SAN 7-11-1997; F. 6º).

A pesar de las críticas a las normas sobre fraude a la Ley, el TEAC se pronunció a favor del fraude a la ley, al concurrir las características delimitadoras de esta figura. Así, en el caso de un holding en España de un Grupo internacional; en ella y en la entidad operativa del Grupo, que se hace depender de ella y con la que consolida fiscalmente, se solicitaron unos préstamos, básicamente intragrupo, para la adquisición de acciones de otras del Grupo, que son meras relocaciones patrimoniales sin sustancia económica o empresarial alguna, con el único objetivo de minorar la tributación en España: tanto en el holding español, como en la entidad operativa se deducen unos gastos financieros fruto de aquel endeudamiento que determina en la empresa operativa una reducción drástica de beneficios y en la holding unas pérdidas, casi coincidentes con el importe de los gastos financieros, que se compensan con las rentas positivas restantes de la empresa operativa, con el resultado final de que estas rentas quedan sin tributar. Todas las actuaciones son legales y reales; no hay simulación, pero del conjunto de todas las circunstancias, sin que se acredite que hay una sustancia y realidad económico empresarial, se concluye en que se trata de un simple intercambio de participaciones dentro del Grupo, con la única finalidad de generar los gastos financieros en las entidades españolas del Grupo, todo lo cual se declara en fraude de ley, regularizándose la situación mediante la no admisión de los gastos financieros implicados. En esta caracterización del fraude de ley conviene asimismo indicar que, como expresa el propio Tribunal Constitucional "*el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que*

les son característicos. La utilización del término "fraude" como acompañante a la expresión "de ley" acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otra menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante "rodeo" o "contorneo" legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por mas que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera de calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo la consecuencia que el artículo 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de ley, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la norma de cobertura; o dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal." (4°)[123].

El Tribunal Supremo también se ha referido en reiteradas ocasiones a la institución del fraude a la ley. Así, por ejemplo en sentencia de 30 de abril de 2003 sostuvo que "*Lo que se ha castigado es la elusión del pago de un tributo a que estaban obligados los acusados, mediante una compleja maniobra negocial aparentemente lícita pero realmente antijurídica, porque la misma no tenía ni podía tener otra finalidad... que la de ocultar quienes eran los verdaderos sujetos pasivos del impuesto y disipar finalmente la cuota tributaria simulando una pérdida fiscal en la sociedad que, tras la cadena de operaciones ingeniosamente articuladas, parecía asumir el deber de tributación. Esta conducta, tal como aparece descrita en la declaración de hechos probados que debe ser rigurosamente respetada, no está en modo alguno autorizada por la ley -no es, como se pretende, una opción económica puesta a disposición del contribuyente si éste quiere reducir el "coste fiscal" de una determinada operación o actividad negocial ...*"

123 Resolución: 00656/2007/00/00, Vocalía Décima, Fecha de la resolución: 25/06/2009

La Audiencia Nacional también se ha manifestado a propósito del fraude de ley, y su íntima relación con la figura de la simulación y la doctrina de los negocios indirectos. Así, en sentencia de 25 de octubre de 2006, en la que, entre otras argumentaciones sintetizando con claridad el conjunto de la operación, expresaba: "*Por otro lado, el equivalente al hecho imponible conseguido a través de la técnica defraudatoria no viene dado por la mera imputación de las bases imponibles de sociedades transparentes que a la fecha de tales operaciones y bajo el contexto de la ley 44/78 y a diferencia del artículo 5.4.e de la ley 18/91 de 6 de junio del IRPF, no formaba parte del hecho imponible, sino por la percepción de una renta por parte de los socios de ... que a través de sociedades participadas por la familia... ha quedado bajo la titularidad de aquellas formalmente, pero bajo el dominio y disponibilidad de dichos socios, y ello a los efectos del artículo 3 de la Ley 44/1978.*

En consecuencia, no obstante el notable y elogiable esfuerzo intelectual de la defensa del actor en acreditar la inexistencia de fraude de ley, hemos de reconocer que ha existido fraude de ley y no simulación, aun cuando admitamos que en casos semejantes, la doctrina de esta Sala ha sido mas proclive a predicar la existencia de un negocio simulado cuando se ha utilizado una entidad interpuesta para dar cabida a operaciones jurídicas que perseguían un detrimento para la Hacienda Pública y un beneficio de los contribuyentes; aunque tampoco puede obviarse que la doctrina civilista y tributarista ha venido admitiendo que las fronteras entre el negocio simulado, fraudulento e indirecto son difusas, debiéndose estar a las circunstancias del caso concreto. Y es así que, en el presente caso, no puede obviarse que la pluralidad de los negocios jurídicos realizados concebidos unitariamente han sido directamente queridos por los socios del grupo familiar sin crear apariencia negocial alguna en virtud de un acuerdo simulatorio."

El principio de calificación también ha sido interpretado por la jurisprudencia, la cual identificó los cambios legales a la norma, especialmente luego de la reforma de 1995. Así, ha sostenido que el alcance de la calificación de los actos y negocios jurídicos desde la perspectiva de los hechos imponibles y previsiones de las normas fiscales de acuerdo con las previsiones de la LGT/11963, inicialmente contenidas en su artículo 25 aludía expresamente a una posible calificación que atendiera a la realidad económica subyacente en los negocios jurídicos; de manera que los actos y negocios que produjeran los mismos efectos económicos, aun cuando revistieran formas jurídicas diversas, debían tener un mismo tratamiento tributario. Asumía el texto legal las consecuencias del llamado método económico y de la teoría funcional que contemplaban como eje central de la tributación la capacidad económica, de manera que si la finalidad de

toda norma tributaria se identifica con el gravamen de una determinada manifestación de la referida capacidad económica su interpretación y aplicación había de hacerse en consideración a la realidad económica implícita en cada supuesto de tributación, quedando en un segundo plano la forma o procedimiento jurídico adoptado por las partes. Este criterio interpretativo fue acogido por una antigua jurisprudencia de esta Sala (ad exemplum, STS 5 de marzo de 1988), formulada al amparo del artículo 25.3 LGT/1963 sobre la base de la distinción entre "hechos imponibles de naturaleza jurídica" y "hechos imponibles de naturaleza económica" y que permitía interpretar en este último supuesto que lo determinante eran las situaciones y relaciones económicas que efectivamente existieran o se establecieran por los interesados con independencia de las formas jurídicas utilizadas.

El criterio de la realidad social, como canon interpretativo, se traducía en el Derecho tributario por el principio de que para aplicar correctamente el precepto legal de acuerdo con el fin que le es propio, era necesario proceder a la exacta valoración de la función económica de los hechos sociales a que se referían las normas impositivas. De este modo se consideró como exigencia del derecho impositivo que los impuestos fueran aplicados a las relaciones económicas, teniendo como base no tanto la forma jurídica dada por los sujetos como la efectiva realidad económica subyacente. Por consiguiente, la comentada previsión normativa hacía, en la práctica, innecesaria la regulación específica del fraude de ley tributaria en los términos del originario artículo 24.2 LGT. Era suficiente el uso de la interpretación funcional o económica, puesto que bastaba la calificación para afirmar que la verdadera naturaleza económica del negocio realizado era la prevista en la norma eludida y que ésta fuera, en definitiva, la aplicada.

La redacción dada por la Ley 25/1995 del artículo 28.2 LGT eliminó la duplicidad de la calificación en función de la naturaleza jurídica o económica del hecho imponible y recondujo dicha operación de calificación o subsunción normativa a los métodos jurídicos. Pero ello no supuso que se prescindiera de la perspectiva económica del hecho imponible o de la trascendencia económica que subyace en las categorías objeto de consideración por las normas tributarias.

Así, en la aplicación de las normas tributarias, la jurisprudencia ha seguido y sigue teniendo en cuenta el significado económico de las realidades creadas por los negocios jurídicos atendiendo al objeto económico del tributo y a la finalidad de éste, a la virtualidad del principio de capacidad económica y a la llamada "interpretación principialista" de las normas y de la calificación de los hechos y negocios jurídicos.

De igual manera, la STS de 3 de febrero de 2011 (rec. de cas. 2848/2007) señala que debe evitarse una interpretación de las normas tributarias basada en la naturaleza económica del hecho imponible. Pero ello no es óbice para que sea necesario examinar la realidad económica de las operaciones contempladas. En definitiva, la doctrina del Tribunal Supremos, después de la reforma de la LGT/1963 efectuada por la Ley 25/1995, ha aceptado la consideración económica en las calificaciones tributarias utilizando diversas técnicas.

5.1.3 LA REGULACIÓN DEL "CONFLICTO" EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA DEL AÑO 2003

Finalmente, la Ley General Tributaria del año 2003 mantuvo la regulación del fraude a la ley, pero con una nueva terminología, creando el llamado "Conflicto en la aplicación de la norma tributaria", que actualmente se regula en el artículo 15, explicada por la Exposición de Motivos de la Ley en los siguientes términos: "*se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionalmente problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria*". Esta cláusula genérica "antiabuso" o antielusión comprende los supuestos tradicionalmente considerados como fraude de ley y los denominados negocios indirectos, quedando, por el contrario, separada la previsión legal de la simulación en el artículo 16 LGT/2003.

Para analizar la situación actual en España de la Cláusula General Antiabuso, es conveniente referirnos al proceso de discusión de la actual Ley General Tributaria del año 2003. En efecto, en el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria existieron dos posturas, una a favor y otra en contra de la regulación del fraude a la ley tributaria [124].

La postura a favor de suprimir la regulación referida al fraude de Ley justificaba su postura en cuanto el fraude a la ley tributaria no resultaría aplicable al ámbito tributario, el cual, lejos de constituir un orden de prohibiciones se articula en mandatos positivos de pagar una cantidad de dinero a todo el que realice un determinado hecho, por lo que los contribuyentes que se mueven en un mercado libre, deciden si realizan o no tal hecho. Si no lo realiza o realiza otro, tipificado o no en otra norma tributaria, ningún reproche puede merecer. Esta postura agregaba que el principio de calificación sería

124 Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria (2001): Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria (Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid).

suficiente para probar la inexistencia de los actos simulados y la existencia de otros actos aparentes, excluyendo en todo caso, tanto la interpretación económica como la teoría, en sus aspectos más ambiguos, sofisticados e inseguros, de los negocios jurídicos anómalos.

En cuanto a la segunda posición, que sería la que finalmente prosperaría, sostenía la necesidad de regular el fraude de Ley. Así se entiende que, tras la interpretación y la calificación del hecho imponible, se regularía, en precepto separado, la prohibición de analogía y el fraude de Ley.

Respecto al principio de calificación, se entiende adecuada la redacción del actual 23.3 de la LGT, que pasaría a ser el apartado 1 del nuevo precepto, como era originalmente. La prohibición de analogía, que en realidad supone consagrar un principio de tipicidad en relación con el hecho imponible y las exenciones, reviste la máxima importancia en un sector del ordenamiento en que la seguridad jurídica es fundamental.

En cuanto al fraude de Ley, el primer problema que se planteaba es si debía mantenerse la terminología o establecerse una cláusula antiabuso. Aunque se considera que el fraude a la Ley tributaria es una figura distinta al fraude de Ley tal como se regula en el Código Civil, se cree preferible mantener la terminología. Entre otras cosas, porque si la nueva LGT no habla de fraude de Ley, sino sólo de cláusula antiabuso, podría pensarse que es aplicable tanto la cláusula antiabuso, como la regulación jurídico-privada del fraude de Ley.

Del mismo modo, según esta posición, debía mantenerse el fraude de Ley como un supuesto de aplicación por analogía de la Ley tributaria, como excepción a la prohibición general de analogía. Se trata, en definitiva, de supuestos en que se elude la realización del hecho imponible, por lo que la Ley tributaria no es aplicable, dada la prohibición de analogía. Ello es totalmente distinto de la simulación, en que se "esconde" la realización del hecho imponible, haciendo aparecer al exterior un negocio distinto pura mente ficticio o aparente.

Al respecto, autores como García Novoa y Simón Acosta han sostenido que la modificación del año 2003 representó un avance significativo al introducir una cláusula antiabuso, en la que desaparecieron los elementos subjetivos que siempre estuvieron presente en el fraude de ley[125]. Sin embargo, han criticado la terminología *"conflicto"* para referirse a la cláusula general antiabuso, ya que no sería el más adecuado.

125 SIMÓN ACOSTA, Eugenio (2003) "El abuso de la norma tributaria", *Actualidad Jurídica Aranzadi,* núm. 568, de 6 de marzo de 2003, p. 3. GARCÍA NOVOA (2003) "La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria, *Quincena Fiscal,* núm. 8/2003, pp. 9 y ss. (p. 13).

De esta manera, la nueva regulación del antiguo "fraude de ley", ha quedado redactada de la siguiente manera:

"Artículo 13. Calificación.

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

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

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

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

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

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

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

Artículo 16. Simulación.

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

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

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

Cabe destacar que el llamado conflicto que regula el artículo 15.1 de la Ley General Tributaria Española es una institución tradicionalmente conocida como fraude a la ley en la legislación anterior, cuyo desarrollo no ha sido especialmente pacífico tanto en la ley, como en la doctrina y la jurisprudencia, transitando desde un criterio subjetivo en sus orígenes hasta un criterio objetivo para su aplicación en la actualidad.

En la figura del "Conflicto", existen criterios que según la técnica del fraude a la ley permiten distinguir las operaciones elusivas de las simples economías de opción, estas son, la artificialidad de las configuraciones o formalizaciones jurídicas (abuso de forma), la inexistencia de un motivo extrafiscal que pudiera explicar o justificar la elección de las formas jurídicas adoptadas (prueba de la intención negocial), así como también la vulneración que la aceptación del esquema montado por el contribuyente produciría en el espíritu o en la teleología de la ley tributaria[126], lo cual además permite dotar a la Administración de facultades para excluir la aplicación de ciertas "zonas de no gravamen", como lo describe García Novoa, buscadas por el contribuyente en condiciones que el ordenamiento no estima admisibles[127].

Para el profesor García Novoa, si bien la redacción propuesta en el anteproyecto de Ley General Tributaria Española recogía el concepto de "abuso", modificada posteriormente por la palabra "conflicto", nada evita que en el artículo 15 de la Ley General Tributaria esté regulado en términos amplios una situación abusiva como forma de elusión, y lo que se pretende evitar son aquellas situaciones de búsqueda de áreas libres de tributación, pero a través de medios que el ordenamiento fiscal no considera tolerables y, por tanto, no entiende amparados por el derecho a la lícita planificación fiscal[128].

Así, el artículo 15 de la Ley General Tributaria contiene la norma general antielusiva, la cual en primer lugar presupone que el contribuyente evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base imponible o se minore la deuda tributaria, es decir, que exista una ventaja tributaria. Ruiz Almendral afirma que el concepto de ventaja es especialmente amplio, y hace referencia a cualquier resultado que implique la no tributación, su diferimiento o la aplicación de una norma tributaria más beneficiosa (exención, deducción, entre otras)[129]. Por su parte, para García Novoa, lo que caracteriza a la norma del artículo 15, es que entrega a la Administración herramientas para hacer tributar lo que denomina "actos" u "operaciones atípicas"

126 GODOY MARCIANO S. (2005) Fraude a la Ley y Conflicto en la aplicación de las leyes tributarias (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales) p. 82 y 83.
127 GARCÍA NOVOA, César (2004): La Cláusula Antielusiva en la nueva Ley General Tributaria (Madrid, Marcial Pons), p. 337.
128 GARCÍA NOVOA, César (2004): La Cláusula Antielusiva en la nueva Ley General Tributaria (Madrid, Marcial Pons), p. 341.
129 RUIZ ALMENDRAL, Violeta (2006): El fraude a la ley tributaria a examen: los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario (Madrid, Aranzadi), p. 80

no gravadas o gravadas por una norma tributaria diferente a la que se ha acogido el particular, es decir, permite a la administración tributaria enfrentar las situaciones de abuso[130].

5.1.4 LA ARTIFICIOSIDAD COMO REQUISITO DE LA APLICACIÓN DE LA NORMA DE CONFLICTO

Para la aplicación de la norma de conflicto que contempla el artículo 15 se requiere además que los actos o negocios, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. Para García Novoa, la artificiosidad del negocio previsto en el artículo 15 es la concurrencia de una "cautela" o "doblez", en el sentido del *sham* anglosajón, que encuentra su base en la misma teoría del *business purpose test,* en la sentencia *Gregory V. Helvering,* donde el Tribunal Supremo de Estados Unidos sostuvo que "*El motivo de eludir impuestos no es relevante; lo decisivo es que se trataba simplemente de una operación carente de finalidad de negocios o societaria – un mero artificio que se revistió de la forma de reorganización societaria como disfraz para ocultar su verdadero carácter, y cuyo único objeto y actuación fue la realización de un plan preconcebido, no para reorganizar un negocio o parte de un negocio, sino para transmitir un paquete de acciones a la recurrente. Sin duda se creó una nueva y válida corporación; pero ésta no era más que un artificio para el fin descrito. No se creó para otro fin; como estaba previsto desde el comienzo, no realizó ninguna otra función. Cuando tal limitada función se cumplió, fue inmediatamente extinguida.*

Toda la actividad, aunque se llevó a cabo con arreglo a las características de una escisión era en realidad una forma elaborada y tortuosa de transmisión disfrazada de reorganización societaria, y nada más. La regla que impide tomar en cuenta el motivo de elusión fiscal no es pertinente a la situación, porque la operación en sí misma queda fuera de la intención de la ley. Sostener lo contrario sería exaltar el artificio sobre la realidad y privar a la norma legal en cuestión de toda finalidad seria[131].

Esa artificiosidad además irá íntimamente unida a la condición del acto o negocio como inadecuado en tal negocio no se utiliza para conseguir los resultados que a través del mismo se persiguen[132].

130 GARCÍA NOVOA, César (2004): La Cláusula Antielusiva en la nueva Ley General Tributaria (Madrid, Marcial Pons), p. 341.
131 Gregory v. Helvering 293 US. 465.
132 GARCÍA NOVOA, César (2004): La Cláusula Antielusiva en la nueva Ley General Tributaria (Madrid, Marcial Pons), p. 369

Para Ruiz Almendral, lo que hay que examinar no es si la forma jurídica empleada es adecuada al fin económico perseguido desde la perspectiva del Derecho privado, sino si se corresponde con la configuración que el Derecho Tributario ha realizado de la manifestación de capacidad económica que el acto o negocio encierra, u otro fin del tributo si éste fuera extrafiscal[133]. Más preciso es el término artificioso, que de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, es aquel «hecho elaborado con artificio, arte y habilidad» y, en su segunda acepción, aquel «disimulado, cauteloso, doble». Con este término se introduce un elemento valorativo. De acuerdo a lo sostenido por Palao Taboada «desde el punto de vista de la aplicación de la ley fiscal, el negocio u operación realizado es artificioso, es decir, no se corresponde con la realidad económica y ha sido utilizado con la única finalidad de eludir la norma tributaria. En esto consiste el "propósito de eludir el tributo".

Al respecto, la exigencia del test de idoneidad a que se refiere la letra a) del número 1 del artículo 15 se encuentra expresamente reconocida en la legislación comparada. Así, por ejemplo, la ley canadiense, que define los negocios realizados en fraude de ley como aquello de lo que, individualmente considerados o en su conjunto, deriva un beneficio fiscal, y han sido realizados con esta única finalidad, salvo que sea razonable pensar que la forma jurídica adoptada no implica, directa o indirectamente, una utilización inapropiada de las normas contenidas en esta ley o un abuso teniendo en cuenta el conjunto de la ley más allá de este artículo en concreto[134].

En palabras de la profesora Ruiz Almendral, doctrina a la cual adherimos, la perspectiva de comparación ha de ser siempre la norma tributaria, de manera que lo que hay que examinar no es si la forma jurídica empleada es adecuada al fin económico perseguido desde la perspectiva del derecho privado, sino si se corresponde con la configuración que el Derecho tributario ha realizado de la manifestación de capacidad económica que el acto o negocio encierra, u otro fin del tributo si éste fuera extrafiscal. La vara de medir es el Derecho tributario, y en concreto, la *ratio* de la norma tributaria que se ha evitado con la conducta en fraude. No se trata, por tanto, de buscar la adecuación desde fuera del Derecho tributario sino desde dentro de la norma supuestamente eludida y del sistema tributario en su conjunto, teniendo en cuenta sus valores[135].

133 RUIZ ALMENDRAL, Violeta (2006): El fraude a la ley tributaria a examen: los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario (Madrid, Aranzadi), pp. 82-83.
134 Artículo 245 de la Ley sobre impuesto a la Renta
135 RUIZ ALMENDRAL, Violeta y SEITZ, Georg (2004): "El fraude a la ley tributaria", Estudios Financieros, núms. 257-258 , p. 37

5.1.5 EL TEST DEL PROPÓSITO NEGOCIAL

Otra exigencia para la aplicación de la norma de Conflicto está constituida por el llamado test de "propósito negocial", al exigir la norma, que de los actos o negocios ejecutados o celebrados, 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.

Al respecto, es importante hacer la distinción entre *motive,* lo que se refiere al ámbito interno, netamente subjetivo e irrelevante, y *purpose,* finalidad que razonablemente y a la luz de todos los elementos del caso, se supone a una operación. Al estudiar la norma española, nos encontramos con una variedad de criterios, tanto por parte de la doctrina como por parte de la jurispudencia, entre quienes se inclinan que la norma del artículo 15 se debe analizar desde una perspectiva netamente objetiva a quienes creen que debe analizarse el ámbito subjetivo de quienes realicen las conductas artificiosas o impropias.

De acuerdo a lo doctrina de Palao Taboada, así como en la jurisprudencia anglosajona, la artificiosidad a que se refiere el artículo 15 se encuentra inspirada en una concepción objetiva, donde el motivo, incluso el de elusión fiscal, es irrelevante[136].

5.1.6 EL PROCEDIMIENTO PARA LA DECLARACIÓN DE CONFLICTO

Por otro lado, y debido a la importancia de la aplicación de la norma general, que tal como analizamos en capítulos anteriores, encuentra su límite en los principios de tipicidad y legalidad, así como también su estrecha relación con el principio de seguridad, la Ley Tributaria Española ha previsto un procedimiento riguroso para su aplicación.

Así, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 159 de la Ley General Tributaria, para que la Inspección de los Tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya a estos efectos.

El procedimiento a seguir en los supuestos de posible existencia de conflicto en la aplicación de la norma se regula en el artículo 159 es el siguiente:

136 PALAO TABOADA, Carlos (2009) La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal (Valladolid, Lex Nova) p. 212

"Artículo 159. Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.

3. El tiempo transcurrido desde que se comunique al interesado la procedencia de solicitar el informe preceptivo hasta la recepción de dicho informe por el órgano de inspección será considerado como una interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras previsto en el artículo 150 de esta ley.

4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes.

5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanudará el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.

6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.

7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan

contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria."

Por su parte, el artículo 194 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, regula el procedimiento de la siguiente manera:

"Artículo 194. Declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Cuando el órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de alegaciones de 15 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo.

2. Una vez recibidas las alegaciones y, en su caso, practicadas las pruebas procedentes, el órgano que esté tramitando el procedimiento emitirá un informe sobre la concurrencia o no de las circunstancias previstas en el artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que se remitirá junto con el expediente al órgano competente para liquidar.

   En caso de que el órgano competente para liquidar estimase que concurren dichas circunstancias remitirá a la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el informe y los antecedentes. La remisión se notificará al obligado tributario con indicación de la interrupción prevista en el apartado 3 de dicho artículo.

   En caso de que el órgano competente para liquidar estimase motivadamente que no concurren dichas circunstancias devolverá la documentación al órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento, lo que se notificará al obligado tributario.

3. La Comisión consultiva emitirá un informe en el que, de forma motivada, se indicará si procede o no la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Dicho informe se comunicará al órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente, que ordenará su notificación al obligado tributario y la continuación del procedimiento de inspección.

En el caso de acordarse la ampliación del plazo para emitir el mencionado informe, el acuerdo deberá notificarse al obligado tributario y se dará traslado, asimismo, al órgano de inspección.

4. En el ámbito de competencias del Estado, la Comisión consultiva estará compuesta por dos representantes de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda designados por resolución del Director General de Tributos, uno de los cuales actuará como presidente con voto de calidad, salvo que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria afecte a las normas dictadas por las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos, en cuyo caso, los representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas serán designados por resolución del titular de dicho órgano.

Los representantes de la Administración tributaria actuante serán:

a. Cuando la Administración tributaria actuante sea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dos representantes de esta designados por el director del departamento competente.

b. Cuando la Administración tributaria actuante sea una comunidad autónoma, dos representantes de la Administración tributaria autonómica.

c. Cuando la Administración tributaria actuante sea una entidad local, dos representantes de la entidad local.

En los supuestos anteriores, uno de los dos representantes de la Administración tributaria actuante podrá ser el órgano de inspección que estuviese tramitando el procedimiento o el órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente".

5.1.7 LA REFORMA DEL AÑO 2015 Y LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES

La modificación a la Ley General Tributaria de 2015 incorporó un nuevo artículo 206 bis, el cual crea una infracción a que se aplicará a los casos de Conflicto del artículo 15, y que constituye toda una novedad para los casos de abuso y fraude a la ley.

Al respecto, cabe destacar que todavía no se ha aplicado esta norma, por lo que no existen tampoco pronunciamientos jurisprudenciales.

Artículo 206 bis. Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:

   a. La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.

   b. La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.

   c. La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.

   d. La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

2. El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley.

Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley.

3. La infracción tributaria prevista en este artículo será grave.

4. La sanción consistirá en:

   a. Multa pecuniaria proporcional del 50 % de la cuantía no ingresada en el supuesto del apartado 1.a).

   b. Multa pecuniaria proporcional del 50 % la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto del apartado 1.b).

c. Multa pecuniaria proporcional del 15 % de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto del apartado 1.c).

d. Multa pecuniaria proporcional del 15 % del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 % si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, en el supuesto del apartado 1.d).

5.2 LA CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO EN ALEMANIA

El parágrafo 5º de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919 consideraba originalmente la cláusula antiabuso de acuerdo a la siguiente redacción:

I. "No puede eludirse ni minorarse la obligación tributaria mediante el abuso de las formas o de las posibilidades de configuración del Derecho civil.

II. Existe abuso en el sentido del primer párrafo cuando:

1. La ley vigente anuda un impuesto a determinados fenómenos económicos, hechos o relaciones en su configuración jurídica adecuada y, para la elusión del mismo, se elige inadecuadamente una forma jurídica inusual, o se acomete un negocio jurídico, y

2. Conforme a las relaciones establecidas y a la manera en que se haya o se debiera haber procedido, se derive para los interesados un resultado igual, en lo esencial, al que se hubiera alcanzado, si se hubiera elegido una configuración jurídica adecuada a los fenómenos económicos, los hechos o las relaciones y, además,

3. Los eventuales inconvenientes jurídicos que se deriven de la configuración elegida tengan poca o ninguna importancia.

III. Si se produce un abuso en el sentido antes precisado las medidas adoptadas no serán relevantes a efectos fiscales. Los impuestos deben ser recaudados conforme a una configuración jurídica adecuada a los fenómenos económicos, los hechos y las relaciones. Los impuestos, pagados en virtud de las medidas declaradas ineficaces, serán reembolsados a solicitud del interesado, cuando la decisión que las declara ineficaces sea firme.

Cabe destacar que este parágrafo cambió de lugar al 10 de la versión de la Ordenanza de 1931, y luego pasó a ser el parágrafo 6 de la Ley de Adaptación Fiscal de 1934, donde también se suprimió la definición de abuso, hasta su derogación por la Ordenanza de 1977.

La norma alemana de 1977 se encuentra contenida en el artículo 42 de la Ordenanza Tributaria, ubicada en el capítulo de "deuda tributaria", la cual en su diseño original establecía que "*La ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos*"[137]. Sin embargo, debido a la simplicidad de esta redacción, no tuvo mayor aplicación en el derecho alemán, por lo que en el año 2008 se modificó por la siguiente redacción:

1. No será posible eludir la legislación fiscal al abusar de la ley mediante la ejecución de esquemas de planificación tributaria. Cuando se haya cumplido el elemento de la disposición de una ley fiscal individual para evitar la elusión de impuestos, las consecuencias jurídicas se determinarán con arreglo a esa disposición. En caso contrario, en caso de abuso en el sentido de la subsección (2), el crédito fiscal se producirá de la misma manera en que se produzca a través de la utilización de opciones legales apropiadas para las operaciones económicas de que se trate.

2. Se considerará que existe abuso cuando se elige una opción legal inapropiada que, en comparación con una opción apropiada, conduce a ventajas fiscales no previstas por la ley para el contribuyente o un tercero. Esto no se aplicará cuando el contribuyente muestre evidencia de razones no tributarias para la opción seleccionada que son relevantes cuando se visualizan desde una perspectiva general.

Así, su redacción actual persigue actos que mediante configuraciones legales inadecuadas confieran al contribuyente o a terceras personas beneficios fiscales contra la intención de la ley. No se aplica si el contribuyente prueba la existencia la existencia de motivos no tributarios para la construcción elegida que sean relevantes a la luz de la situación en conjunto.

De acuerdo a la reiterada jurisprudencia alemana, "se produce un abuso en las posibilidades de configuración jurídica cuando se utiliza una forma inadecuada al fin económico perseguido por las partes, que pretende obtener una ventaja tributaria y

137 Traducción al castellano de C. PALAO TABOADA (Ordenanza Tributaria Alemana. Madrid: IEF, 1980. Aunque la actual Ordenanza Alemana es de 1977, el precepto tiene su origen en el artículo 5 de la RAO 1919, y en el posterior artículo 10 de la de 1931. Estas normas fueron consideradas entonces demasiado complejas y por eso se sustituyeron por el artículo 6 de la Ley de 16 de octubre de 1934 (RGBl I 1934, 925).

que no se puede justificar por otras razones económicas o extratributarias"[138]. Asimismo, de acuerdo a la doctrina alemana, el fraude a la ley tributaria es un caso especial del fraude a la ley en Derecho común.

De esta manera, según la norma alemana se deben cumplir tres condiciones en el fraude a la ley tributaria: la forma jurídica elegida para conseguir una determinada finalidad económica no es la adecuada, su única finalidad, o la principal, es reducir la carga tributaria, y no hay otra razón sustancial o motivo válido que justifique su empleo.

Cabe destacar además que no existe un procedimiento especial y es declarado por la Administración Fiscal, a quien incumbe la carga de la prueba de demostrar la existencia de una construcción inadecuada para obtener un beneficio fiscal contrario a la finalidad de la ley. El contribuyente debe, no obstante, probar la existencia de motivos económicos diferentes de la pura fiscalidad en la construcción cuestionada. Sobre el contribuyente recae, en todo caso, una obligación de colaborar cuando la forma empleada pueda parecer en fraude, y sólo pueda ser «salvada» por la concurrencia de otros motivos que así la justifiquen.

Igualmente, en caso de ser declarado el abuso de derecho, se aplicará la norma de modo tal que la estructura inadecuada no es reconocida a efectos fiscales, de acuerdo con la verdadera naturaleza económica de los hechos comprobados. No se contemplan provisiones específicas en cuanto al régimen sancionador por la implicación en un esquema abusivo,

Dentro de los elementos de interpretación del fraude a la ley tributaria que ha utilizado la jurisprudencia para su análisis, se encuentra el criterio del «tercero racional» (*Verständige Dritte*) Así, se afirma que una forma jurídica empleada es inadecuada o impropia cuando se estima que un tercero razonable no la habría empleado para la consecución del resultado obtenido. Este criterio supone el establecimiento de una medida ideal como elemento de comparación adicional, al objeto de determinar si hay adecuación entre la forma jurídica seleccionada y el fin económico perseguido. Ahora bien, sólo podrá ser útil si se tiene en cuenta que el citado tercero racional no podrá ser exclusivamente el económicamente racional, pues es evidente que existen otras razones –y el Derecho debe respetarlas– que pueden motivar las conductas de los individuos, también en el ámbito de las actividades económicas[139]. Ruiz Almendral puntualiza que, a pesar de la importancia de este criterio en la jurisprudencia alemana,

138 Entre otras: BFH 27-07-1999, BStBl 1999, 769, 770.
139 PASCHEN, U (2001): Steuremgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht. Wiesbade, Deutscher Universitats- Verlag GmbH, p. 94.

no es más que una variante del de la extrañeza o ilogicidad de la forma jurídica empleada en relación con el fin económico perseguido[140].

5.3 LA CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO EN FRANCIA

En Francia existe una cláusula general que regula el abuso de derecho en el artículo 64 del Código de Procedimiento Fiscal, la cual persigue actos que sean ficticios, o si fueren reales, que se aprovechen del tenor literal de una norma, contraviniendo su espíritu y finalidad, y cuyo único motivo sea evitar o aligerar el pago de impuestos.

El artículo 64 del Código de Procedimiento Fiscal Francés señala que "*A fin de restablecer su verdadera naturaleza, la administración puede dejar de lado, como no siendo oponible a ella, los actos constitutivos de un abuso de derecho, ya sea porque estas operaciones son ficticias o porque, con el fin de beneficiarse de una aplicación literal de los textos o decisiones contrarios a los objetivos perseguidos por sus autores, sólo tienen por objeto evitar o reducir la obligación tributaria que normalmente se habría soportado*", norma que también es conocida como la regla del abuso de derecho (*abus de droit*).

Al respecto, cabe destacar que esta norma fue introducida en el derecho tributario francés en el año 1941, la cual en sus orígenes no contemplaba una definición del concepto de abuso de derecho, pero permitía a la Administración desestimar operaciones específicas que disimulaban el ámbito real de un contrato o de una determinada transacción.

El desarrollo de esta institución en el derecho francés también ha sido acompañado por una elaboración jurisprudencial. Así, en el año 1981, el Consejo de Estado de Francia, especificó las condiciones bajo las cuales la Administración podía desestimar las operaciones de los contribuyentes, señalando que "*sea que las operaciones sean reales o simuladas, la Administración debe probar que estas fueron realizadas con el sólo objeto de eludir o reducir la carga tributaria que normalmente debiera soportar el contribuyente*"[141]. Así como también para confirmar que el artículo 64 constituye el fundamento legal tanto para la represión de los actos simulados o ficticios, como para la desconsideración de los actos que, no obstante, sean reales tienen el propósito exclusivo de evitar o mitigar los tributos y provienen de un montaje, una operación anormal, inusual o artificial. A partir de esta jurisprudencia no quedaron dudas de que

140 RUIZ ALMENDRAL, Violeta y SEITZ, Georg (2004): "El fraude a la ley tributaria", Estudios Financieros, núms. 257-258 , p. 38
141 Consejo de Estado, 19 de junio de 1981, 19079, Rec. Lebon

la ley francesa sobre antielusión se aplica tanto a casos de simulación, como también a actos abusivos o en fraude de ley tributaria.

Igualmente, la ley francesa contempla que cualquier contribuyente puede solicitar a la autoridad tributaria la confirmación de la interpretación de la ley en virtud del artículo L80 A del Código de Procedimiento Fiscal y la posición de las autoridades fiscales sobre la aplicación de una disposición a su situación de hecho. Por su parte, el artículo L64 B de la LPF establece un procedimiento específico aplicable para obtener la confirmación de que un régimen no constituye un abuso de derecho. El contribuyente deberá proporcionar a las autoridades fiscales francesas toda la información relevante necesaria para evaluar el carácter abusivo de la transacción. Si no responde dentro de los seis meses, el procedimiento de abuso de ley no sería aplicable.

Para declarar el abuso de derecho existe un procedimiento especial donde el contribuyente tiene derechos especiales de defensa en estos casos. En primer lugar se requiere la aprobación del Inspector Jefe Regional, donde la Administración puede recalificar y devolver su verdadero carácter a las operaciones elusivas, pero el contribuyente que no esté de acuerdo con la recalificación puede recurrir en un plazo de 30 días a una Comisión Consultiva cuyo parecer no es vinculante, aunque el parecer de la Comisión no sea vinculante, tiene el efecto de transferirle la carga de la prueba a la parte que no esté de acuerdo, en las alegaciones que se harán posteriormente frente al Juez Tributario. Y luego, tanto la administración como el propio contribuyente pueden decidir remitir el caso al Comité de Abuso de Derecho, cuya composición es la siguiente: un miembro del Consejo de Estado, que preside, un miembro de la Corte de Casación (Tribunal Supremo), un abogado fiscalista, un miembro del Tribunal de Cuentas, un notario público, un contador público, un profesor de Leyes o de Economía.

En caso de ser declarado el abuso de derecho, el artículo 1729 del Código Fiscal francés establece una sanción del 80% de la cuota defraudada para quien haya directamente promovido el esquema de abuso o sea su principal beneficiario, mientras que se sancionará al 40% a quien se haya beneficiado del mismo.

A pesar de existir una cláusula general antiabuso en la legislación francesa, los tribunales también han aplicado la doctrina del *fraus legis,* para los casos de abuso del derecho, la cual se aplica a las operaciones reales basadas en la letra de la ley, pero que vulneran el propósito del legislador. Por otro lado, los tribunales francesas también han creado una tercera doctrina, "*La doctrina de los actos anormales de gestión*", la cual autoriza

a la Administración a rechazar la deducción de los gastos que no sean hechos en el interés de las empresas[142].

5.4 LA CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIÓN EN ITALIA

En el artículo 37 bis del Decreto 600/1973, aplicable sólo a la imposición directa, se introdujo en 1997 una norma general antiabuso con el objetivo de perseguir esquemas que busquen eludir prohibiciones u obligaciones establecidas por la ley, que permitan obtener beneficios fiscales que de otro modo serían improcedentes y que no sean explicables por motivos económicos relevantes. No obstante, la más reciente jurisprudencia italiana ha extendido este concepto a cualquier tipo de impuesto, basándose en la jurisprudencia comunitaria. Incluso su Tribunal Supremo mantiene que la apreciación de abuso de derecho puede hacerse de oficio por el tribunal sin necesidad de que haya sido declarada previamente por las autoridades fiscales.

A la Administración incumbe la carga de la prueba de demostrar que el contribuyente ha obtenido un beneficio fiscal contrario a la finalidad de la ley. El contribuyente debe, no obstante, probar la existencia de motivos económicos diferentes de la pura fiscalidad en la construcción cuestionada. Cuando se aprecie el abuso de derecho basado en la norma general, la norma italiana establece que deberá concederse previamente audiencia al obligado tributario y que en tanto no recaiga un decisión de la primera instancia de recurso ante el tribunal administrativo, la decisión no será ejecutiva ni devengará intereses ni sanciones.

En caso de ser declarado el abuso de derecho se aplicará la norma de modo tal que la estructura inadecuada no es reconocida a efectos fiscales, de acuerdo con la verdadera naturaleza económica de los hechos comprobados. No se contemplan provisiones específicas en cuanto al régimen sancionador por la implicación en un esquema abusivo. El régimen sancionador general varía desde un 100% a un 200% de la cuota defraudada.

5.5 LA CLÁUSULA GENERAL ANTIELUSIÓN EN EL REINO UNIDO

Tal como fue expuesto en capítulos anteriores, la interpretación clásica de los Tribunales Ingleses acerca de la elusión tributaria ha sido bastante literal, ajustándose a una interpretación formalista del derecho tributario, siendo el principal ejemplo el emblemático caso del Duque de Westminster. Sin embargo, tal situación ha cambiado

142 Consejo de Estado, 3 de noviembre de 1989, 103023, Rec. Lebon; Consejo de Estado, 27 de abril de 2001, 212680.

durante los últimos años, especialmente en el análisis de casos que contenían esquemas de planificación tributaria circulares, por lo que las cortes Británicas comenzaron a crear una posición jurisprudencial bastante más crítica respecto de la elusión tributaria, la cual tuvo como punto de partida el caso Ramsay[143]. Finalmente, después de varios años de estudio, en el año 2013 se introdujo una norma general antiabuso en el Reino Unido en la sección 206 y siguientes del "Finance Act 2013".

Así, la cláusula general antiabuso inglesa se aplica a las planificaciones tributarias que son abusivas, y éstas son aquellas que, desde un punto de vista objetivo, el motivo principal o uno de sus motivos principales consiste en la obtención de una ventaja tributaria abusiva. Por su parte, una ventaja tributaria abusiva se presenta cuando el curso de acción del contribuyente tiene como objetivo lograr un resultado fiscal favorable que el Parlamento no previó cuando introdujo las normas tributarias en cuestión y, críticamente, cuando ese curso de acción no puede razonablemente considerarse razonable[144].

En el análisis de razonabilidad para conocer si los acuerdos tributarios son o no abusivos se incluirá un estudio para saber si los resultados sustantivos de los acuerdos son coherentes con los principios sobre los que se basan dichas disposiciones (ya sean expresas o tácitos) y los objetivos políticos de dichas disposiciones, igualmente se analizará si los medios para alcanzar esos resultados implican una o más pasos artificiales o anormales, y si el régimen está destinado a explotar cualquier deficiencia o laguna del sistema tributario.

De acuerdo con la nueva legislación inglesa, hay indicios de acuerdos abusivos desde el punto de vista tributario, cuando de dichos acuerdos resulten en una cantidad de ingresos, ganancias o ganancias por impuestos que sea significativamente menor que la cantidad para fines económicos, como asimismo respecto de acuerdos que resulten en deducciones o pérdidas de una cantidad a efectos fiscales significativamente mayor que la cantidad para fines económicos, y también respecto de acuerdos que den lugar a una reclamación de reembolso o acreditación de impuestos (incluido el impuesto extranjero) que no ha sido pagado y es improbable que se pague.

Además de la legislación aplicable, la Administración Tributaria ha elaborado una guía para una correcta aplicación y comprensión de esta nueva legislación. Así, en primer lugar, y siguiendo el principio de la autonomía de la voluntad de los contribuyentes, la nueva norma reconoce que, con arreglo a las normas fiscales detalladas del Reino Unido, los contribuyentes suelen tener la posibilidad de elegir la forma en que pueden

143 W.T. Ramsay Ltd v. IRC [1982] AC 300.
144 HMRC'S GAAR GUIDANCE (2013) (HM Revenue and Customs, London), p. 10.

realizarse las transacciones y de que surgen distintos resultados fiscales según la elección que se haga.

Así, por ejemplo, ha señalado que un contribuyente que decide llevar a cabo un negocio, puede hacerlo, ya sea como un empresario individual o a través de una sociedad de responsabilidad limitada, y donde además él o ella trabaja como un empleado. Tal elección está completamente fuera del área objetiva de la cláusula general antiabuso, y una vez que dicha empresa comience a obtener utilidades, la decisión de acumular la mayor parte de los beneficios que se pagarán en el futuro como dividendos, en lugar de pagar inmediatamente un sueldo mayor, es una decisión comercial normal, lo que está fuera del área objetiva de la cláusula general antiabuso. De esta manera, y con el objetivo de asegurar y proteger los derechos de los contribuyentes, éstos se benefician de cualquier duda razonable para determinar si los actos o contratos son abusivos o no, por lo que también se exige que la Administración obtenga la opinión de un panel asesor independiente antes de proceder a la aplicación de la cláusula general antiabuso.

5.6 LA CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO EN LA UNIÓN EUROPEA

El Consejo Europeo ha señalado en reiteradas ocasiones que la prioridades políticas actuales en materia de fiscalidad internacional ponen de relieve la necesidad de garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor. Así pues, acentúa la necesidad restablecer la confianza en la equidad de los sistemas fiscales y permitir a los gobiernos ejercer de forma eficaz su potestad tributaria.

Estos nuevos objetivos políticos se han traducido en recomendaciones de actuación concretas en el contexto de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de la OCDE.

Así, en respuesta a la necesidad de lograr una imposición más equitativa, la Comisión, en su Comunicación de 17 de junio de 2015, estableció un Plan de Acción para un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea (en lo sucesivo, el Plan de Acción) [145].

El Consejo subrayó la necesidad de encontrar soluciones comunes y a la vez flexibles, a escala de la Unión Europea, que se ajusten a las conclusiones BEPS de la OCDE. Además, en las Conclusiones se respalda una rápida y efectiva aplicación coordinada

145 Mensaje de Consejo General de la Unión Europea sobre la creación de una norma general antielusiva en los estados miembro.

de las medidas contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a nivel de la UE y se considera que las directivas de la UE deben ser, en su caso, el mejor medio para poner en práctica las conclusiones BEPS de la OCDE a escala de la UE.

De esta manera, para el buen funcionamiento del mercado interior es esencial que, los Estados europeos adopten medidas destinadas a desalentar las prácticas de elusión fiscal y garantizar una tributación justa y eficaz en la Unión de manera suficientemente coherente y coordinada, por lo que en un mercado caracterizado por la gran integración de las economías, es necesario adoptar enfoques estratégicos comunes y una acción coordinada a fin de mejorar el funcionamiento del mercado interior y potenciar al máximo los efectos positivos de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Por otra parte, solo un marco común puede permitir evitar la fragmentación del mercado y poner fin al falseamiento del mercado y a las asimetrías existentes en la actualidad.

En el artículo 6 de la Directiva 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, se estableció lo siguiente:

Artículo 6

Norma general contra las prácticas abusivas

1. A efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades, los Estados miembros desestimarán todo mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad del derecho fiscal aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes. Tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte.

2. A efectos del apartado 1, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

3. Cuando un mecanismo o serie de mecanismos sean desestimados de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, la deuda tributaria se calculará con arreglo a la legislación nacional.

Sin perjuicio del reconocimiento legal a las prácticas abusivas y su prohibición dentro del mercado europeo, la jurisprudencia ha sido fundamental para el desarrollo de la doctrina

de la planificación tributaria y sus límites. Así, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunció en el caso Centros (C-212/97), de 9 de marzo de 1999, en el que si bien se analizaba un asunto puramente mercantil (y no fiscal), se estableció un antecedente importante recogido en posteriores Sentencias (entre ellas Cadbury-Schweppes), al considerar que en el ejercicio de las libertades fundamentales, los contribuyentes pueden optar por organizar sus operaciones y negocios de la forma más ventajosa, lo cual incluye la elección de opciones menos gravosas desde el punto de vista fiscal. Posteriormente se diría expresamente que el hecho de establecerse en un país de la Unión por razones fiscales no constituye un abuso de la libertad de establecimiento.

El siguiente hito en la jurisprudencia Europea fue la Sentencia dictada en el caso Halifax, el cual fue el primer caso donde se aplicó la noción de abuso de Derecho en el ámbito estrictamente fiscal, en el cual se realizaron una serie de operaciones complejas con el único objetivo de eludir impuestos, un efecto claro: permitir la deducción de ingentes cuantías de IVA que, de otra manera y por la lógica del impuesto citado, no se hubieran podido deducir.

La jurisprudencia del Tribunal Europeo, a partir del caso Halifax elaboró los siguiente principios:

a. Se deben cumplir una serie de requisitos (operación idea con el objetivo esencial de eludir impuestos y que sea contraria a la finalidad de la norma) para que pueda considerarse que existe abuso de derecho;

b. Deben tutelarse, sin embargo, las situaciones realizadas de buena fe por parte de los contribuyentes, a tenor del principio de seguridad jurídica, que vendría destruida por una construcción artificiosa por parte de los obligados tributarios;

c. Debe hacerse tributar la operación de acuerdo con su esencia, sin que la redefinición de las operaciones pueda conllevar una tributación mayor a la que hubiera sido normal de no realizarse el fraude a la ley tributaria.

Fundamental para el desarrollo jurisprudencial de la teoría del abuso del derecho tributario resulta la sentencia del 12 de septiembre de 2006, donde el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictó Sentencia en el caso Cadbury-Schweppes, en la cual se relaciona por primera vez el abuso del Derecho con los montajes puramente artificiales y, la primacía de la sustancia sobre la forma, y que constituye la base de la teoría de los motivos económicos válidos en la Unión Europea.

CAPÍTULO 6
LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO EN LAS LEGISLACIONES LATINOAMERICANAS

En el presente capítulo se analizará el origen y desarrollo de las cláusulas antiabuso en las legislaciones latinoamericanas, así como la principios, doctrinas y normativa Europea que ha inspirado la incorporación de las cláusulas antiabuso en las legislaciones latinoamericanas. Asimismo, se estudiará la postura jurisprudencial en materia de cláusulas antiabuso en latinoamerica. Se analizarán además las normas en materias de calificación y cláusula antiabuso que contempla el Modelo de Código Tributario del CIAT, el cual constituye un punto de referencia para las legislaciones tributarias de Iberoamérica.

6.1 ARGENTINA

La cláusula general antiabuso está representada por el principio de realidad económica, el cual fue incorporado por la Ley 11.683 a partir del año 1946, y actualmente se encuentra previsto en los artículos 1º y 2º de la Ley de Procedimiento Tributario, ley que tuvo una clara influencia del célebre autor Dino Jarach, y que asimismo tuvo una influencia en la norma del Modelo de Código Tributario.

Cabe destacar que el principio de la realidad o interpretación económica tuvo un gran desarrollo en Alemania en las primeras décadas del siglo XX, el cual vino a reaccionar contra la interpretación formalista que prevalecía en la época. Este principio ha sido explicado desde el punto de vista de que el Derecho tributario al tener finalidades propias y atiende a distintos intereses de los protegidos por el Derecho privado, y considerando que el Derecho tributario se explica y se justifica como la actividad normativa dirigida a hacer cumplir el deber general de contribuir al sostenimiento de gastos públicos con base en la capacidad económica de individuos y sociedades, se concluye que el concepto de hecho imponible apunta a relaciones económicas privadas con lo cual los comandos del legislador tributario y los actos de

los contribuyentes deben respectivamente interpretarse y calificarse por el intérprete y aplicador de la norma – salvo muy pocas excepciones- según la realidad económica subyacente, las intenciones empíricas de las partes y no según las formalizaciones jurídicas perfeccionadas por los contribuyentes[146].

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

Artículo 2° *Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.*

Según la tesis de la realidad económica, es vinculante para el intérprete la situación económica real sobre ciertos efectos producidos por los actos jurídicos y contratos, de donde se extrae, como corolario, que cuando el presupuesto de hecho aparezca vinculado a esas estructuras jurídicas, es legítimo concluir que la voluntad de la ley ha sido abarcar a toda otra figura jurídica a la que pueda atribuirse el mismo o análogo resultado económico"[147].

Cabe destacar además que la norma del artículo 2º de la Ley 11.683 resulta aplicable para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, de tal manera que entrega al intérprete una potestad calificadora de los hechos, para que pueda en determinados casos desentenderse de las estructuras jurídicas en beneficio de cualquiera de las partes, en tanto resultaren inadecuadas para reflejar la verdadera intencionalidad económica.

146 GODOY MARCIANO S. (2005) Fraude a la Ley y Conflicto en la aplicación de las leyes tributarias (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales), p. 99-100.
147 Tarsitano,A.,"Teoría de la interpretación tributaria", en César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez (coords.), El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI, Edit. Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, p. 866.

La jurisprudencia argentina se ha manifestado en reiteradas ocasiones acerca del principio de interpretación económica. Así, en pronunciamiento del Tribunal Oral Penal Económico Nº 1 E.E. s/Leyes 23.771 y 24.769, se ha sostenido que *"la norma argüida establece su aplicación al caso en que los actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice lo cual significa una limitación importante a la misma aplicación del principio interpretativo en trato; límite que surge inclaudicable, en tanto su inobservancia puede llevarnos a la aplicación del derecho penal y a la violación del principio de legalidad en materia tributaria. Ello así, por cuanto puede estarse aplicando analógicamente la ley tributaria dando lugar a la derivación de este proceder de la creación de un hecho imponible no previsto por el legislador, lo que puede traer aparejado, como consecuencia, la también aplicación analógica de la ley penal. Esto así, por cuando si no hay hecho imponible – y no surgir obligación tributaria alguna- no puede haber hecho punible"*.

Si bien es cierto que el método denominado de la interpretación económica puede aplicarse para corregir situaciones anormales creadas por el contribuyente, también lo es que mediante ella no puede llegarse al resultado de alterar o modificar, por consideraciones subjetivas que el intérprete o juzgador desarrollen en lo que respecta a la justicia fiscal, un concepto adoptado por el legislador (Tribunal Fiscal de la Nación, 28 de julio de 1977).

Dentro de la jurisprudencia sentada al respecto, se destaca la decisión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que emitió el fallo el 31 de julio de 1973, dentro del caso Parke Davis y Cía., S.A:

"10. Que esta cuestión de la existencia de dos sociedades ferenciadas desde el punto de vista del derecho privado, pero unificadas económicamente, conduce al examen de otro problema propio de la materia en recurso, planteado por la apelante: el alcance del concepto de la "realidad económica" específicamente aceptado por las leyes impositivas nacionales (arts. 11 y 12 de la ley 11.683, t.o. en 1962).

En el primero de esos artículos se dispone que "en la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica". Este enunciado se perfecciona en el art. 12, disponiéndose que "para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes", configurándose la intención legal del precepto en los párrafos siguientes.

Tal regulación normativa da preeminencia, para configurar la cabal intención del contribuyente, a la situación económica real, con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas que pueden ser inadecuadas o no responderá la realidad económica (Fallos, t. 237, p. 246Rev. La Ley, t. 87, p. 148; t. 249, p. 256 Rev. La Ley, t. 105, p. 776; y 657 considerando 5°; t. 251, p. 379 Rev. La Ley, t. 107, p. 104 y en la sentencia dictada el 25872 "in re" L. 188 "Lagazzio, Emilio Francisco s/apelación impuesto a los réditos").

16. Que por último, ya sea por aplicación de la teoría de la penetración, como esta Corte lo ha hecho tanto en materia no impositiva (caso "Gómez Gerardo c. Comisión Administrativa de Emisoras Comerciales y L.S. 82 T.V. Canal 7"; inserto en: Fallos, t. 273, p. 111 Rev. La Ley, t. 137, p. 768) cuanto impositiva ("Narden Argen- tina S.R.L.", Fallos, t. 280, p. 18 Rev. La Ley, t. 143, p. 154), como mediante los parámetros del principio de la realidad económica o de la teoría del órgano, de lo que se trata es de la consideración del fondo real de la persona jurídica. Esto se impone no sólo por los abusos a que se presta la complejidad de relaciones y actividades en ciertas estructuras sociales sino también por la dimensión creciente de numerosos grupos de empresas internacionales y los graves problemas jurídicos que su expansión plantea."

En otro de los casos en que se han pronunciado los tribunales argentinos, la Administración cuestionó un contrato de concesión que tenía por objeto la explotación de unos cines en la ciudad de Buenos Aires, calificando la relación jurídico entre las partes como un contrato de locación, el cual se encontraría gravado con IVA, a lo que el Tribunal Fiscal de la Nación concluyó que "*las consideraciones expuestas autorizan a concluir que la realidad económica subyacente al contrato, resulta una locación de inmueble para la presentación de espectáculos artísticos, enmascarado en un contexto jurídico creado con fines de elusión tributaria, la cual, precisamente, consiste en una conducta antijurídica tendiente a eludir la obligación mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes*[148].

Por otra parte, es dable destacar que tanto la Corte Suprema de Argentina como la Procuraduría General de la República han reconocido la planificación tributaria legítima que pueden llevar a cabo los contribuyentes, al coincidir en que nadie está obligado a pagar más impuestos de los que la ley establezca, y, por ende, no puede merecer reproche jurídico el esfuerzo honesto y legal que realice todo contribuyente en aras de pagar el menor impuesto posible.

148 "Filmcircuit S.A. s/Apelación", de fecha 28 de noviembre de 2002.

Así, en pronunciamiento de 20 de mayo de 2003, la Procuraduría General de la República destacó lo siguiente:

"La demandada también planteó la necesidad de recurrir al principio de la "realidad económica" para analizar la gravabilidad del acto, al manifestar que la forma jurídica elegida ("aceptación tácita") no resulta natural y habitual, ni responde a la práctica de los negocios, sino que se utiliza con el sólo fin de evadir el pago del impuesto.

En estos casos, y como sostuvo V.E. en Fallos: 319:3208 (cons. 201), la aplicación del principio de la "realidad económica" no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria (en el caso, art. 12 de la ley provincial N1 175 y acápite II del inc. b) del art. 91 de la ley 23.548). Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o legalidad, supondría paralelamente un serio menoscabo de la seguridad jurídica, valor al que el Tribunal le ha reconocido asimismo jerarquía constitucional (Fallos: 220:5; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:3231; 317:218), e importaría prescindir de "la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones, para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria" (Fallos: 253:332; 315:820; 316:1115).

Por último, aún aceptando que la modalidad de contratación elegida por el contribuyente no resultare -como sostiene la demandada- "natural y habitual", ni respondiere a la "práctica de los negocios", su esfuerzo honesto para limitar la carga tributaria al mínimo legal no es reprensible (Fallos: 241:210).

En este marco, el planteo sobre la intención de evadir el tributo resulta insustancial pues -como explica la jurisprudencia norteamericana- cuando la ley traza una línea, la cuestión quedará del lado permitido o del prohibido, y si lo está sobre el primero no empeora legalmente su situación la parte que se permite ir intencionalmente tan cerca de ese límite como le es posible, sin cruzarlo ("The fact that it desired to evade the law, as it is called, is immaterial, because the very meaning of a line in the law is that you intentionally may go as close to it as you can if you do not pass it". Cfr.: "Superior Oil Co. v. State of Mississippi", 280 U.S. 390; "Bullen v. Wisconsin", 240 U.S. 625)."

Por su parte, en el reconocimiento de la libertad que tienen los contribuyentes para organizarse, el Tribunal en lo Penal Económico Nº 1 ha sostenido que "*fuera del ámbito tributario determinado por el legislador, el ciudadano y eventual contribuyente goza de la más amplia libertad fiscal, lo que implica que no se encuentra obligado a realizar hechos imponibles para satisfacer las pretensiones del fisco cuando la ley no prohíbe alcanzar resultados tributarios por una vía distinta de la fijada por el*

legislador. Este campo propio de la actuación libre del eventual contribuyente puede ser consecuencia de la imprevisión, pero también de la decisión consciente del legislador, pero en ambos casos no habrá hecho imponible y, consecuentemente, no podrá configurarse la violación de las normas ya mencionadas[149].

De esta manera, la aplicación del criterio de la realidad económica no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria, ya que una conclusión distinta afectaría el principio de reserva o legalidad y supondría una vulneración al principio de la seguridad jurídica (Fallos: 319: 3208, in re "Autolatina Argentina S.A. c/ Dgi, 27/12/1996).

Una jurisprudencia fundamental para el estudio de la evolución del principio de la realidad económica en Argentina es el caso "Molinos Río de la Plata", el cual incluso fue la principal razón para que este país denunciara el convenio de doble tributación que tenía con Chile. En efecto, el Fisco argentino consideró que las sumas percibidas por una sociedad controlante, en concepto de dividendos de firmas domiciliadas en Perú y Uruguay, y que eran girados por un holding chileno, se encontraban alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias. Para ello, consideró que, por aplicación del principio de realidad económica, existió un abuso del Convenio para evitar la doble imposición internacional suscripto con la República de Chile. La firma inteRrpuso recurso de apelación, sosteniendo que no procedía tributar por el artículo 11 del citado convenio. El Tribunal Fiscal confirmó la pretensión fiscal.

En el caso "Molinos Río de la Plata", las sumas percibidas por una sociedad argentina controlante en concepto de dividendos de otras firmas domiciliadas en Perú y Uruguay, y que son girados por un holding chileno, se encuentran alcanzadas por el Impuesto a las Ganancias, pues si bien la contribuyente alegó que la constitución del holding ha sido una estrategia de negocios orientada a potenciar la participación en el mercado internacional y minimizar la carga fiscal, mediante la utilización de la sociedad de plataforma chilena como proveedora de bienes y servicios de compañías argentinas, se anuló la carga fiscal, por cuanto tales sociedades no tributan por rentas extranjeras, apartándose del objeto y fin que se buscó en el Convenio para evitar la doble imposición internacional suscrito entre Argentina y Chile. Por su parte, la reforma introducida por la Ley Nº 19.840 de Chile en la ley del impuesto sobre la renta, por la que se incorporó la figura de las "sociedades de plataforma de inversión", es posterior al Convenio para evitar la doble imposición celebrado por Chile y Argentina, lo que implica que la situación planteada por aquella norma no ha sido definida ni considerada por los

149 E.E. s/Leyes 23.771 y 24.769, de 13 de agosto de 2014.

Estados partes, provocando un cambio radical de las previsiones contenidas en el citado convenio, debido a que genera la nula tributación en jurisdicción de ambos países contratantes, contrariando el objeto y fin del tratado.

Así, teniendo en cuenta que el Convenio para evitar la doble imposición internacional celebrado entre Argentina y Chile no contemplaba entre sus cláusulas normas antiabusivas, correspondía aplicar la normativa interna para evitar el aprovechamiento impropio de las ventajas del convenio, resultando razonable acudir al principio de realidad económica plasmado en el artículo 2 de la ley de procedimiento tributario.

Por otra parte, las disposiciones contenidas en la legislación interna, referidas a dar prioridad al fondo por sobre la forma y la regla de la realidad económica, no deben considerarse contrarias a los convenios para evitar la doble imposición, toda vez que están dirigidas a desarticular maniobras abusivas que pretendan lograr la aplicación de aquellos a situaciones que los mismos no buscaron cubrir. Así, la situación en la que un holding chileno no adquiere para sí las rentas generadas en Perú y Uruguay, sino que actúa como un mero intermediario o sociedad conducto de esos rendimientos hacia su controlante en Argentina, encuadra dentro del supuesto denominado como "treaty shopping" o abuso del tratado para evitar la doble imposición.

Así, la pretensión del Fisco argentino de considerar gravadas por el Impuesto a las Ganancias a las sumas percibidas por una sociedad controlante, en concepto de dividendos de firmas domiciliadas en Perú y Uruguay, y que eran girados por un holding chileno, no vulnera los mecanismos previstos en el artículo 22 del Convenio para evitar la doble imposición celebrado entre Chile y Argentina, pues esta norma hace exclusiva referencia a las consultas que deban evacuar las autoridades competentes de ambos Estados frente a una dificultad o duda sobre su aplicación, pero no contempla el caso donde la acción del contribuyente se encauza a intentar aprovecharse de los beneficios de un convenio, al interponer la sociedad plataforma de negocios en Chile, entre él y la fuente de ganancias, provocando así que dichas rentas no queden alcanzadas por ninguno de los dos fiscos.

La sociedad argentina que percibió los dividendos de firmas domiciliadas en Perú y Uruguay, que eran girados por un holding chileno, constituye el beneficiario efectivo de la distribución "indirecta" de dichos dividendos, que se traslada innecesariamente a la sociedad holding intermediaria, con la exclusiva finalidad de servirse del criterio de sujeción pactado entre Argentina y Chile en el Convenio para evitar la doble imposición, funcionando esta última como "conducto", para así sustraerse del gravamen a las ganancias en cualquiera de los dos países contratantes, debido al régimen interno de

uno de ellos —en el caso, modificado con posterioridad al tratado, con la sanción de la ley 19.840 de Chile — y merced al abuso del convenio firmado (del voto del doctor Magallón).

El Tribunal señaló que: "*Por otra parte el Fisco sostiene que la actora constituyó la sociedad plataforma de inversión en Chile con el único objeto de reducir la carga tributaria, y de acuerdo con los argumentos vertidos se observa que la recurrente no solo obtuvo una reducción de los tributos a su cargo sino que su accionar dio como resultado la nula tributación en ambos países al ampararse en que es aplicable el Convenio para evitar la doble imposición. Que como se indicara el holding Chileno no adquiere para sí las rentas generadas en Perú y Uruguay —países que no forman parte del convenio—, sino que por el contrario actúa como un mero intermediario o sociedad conducto de estos rendimientos hacia la empresa recurrente en Argentina, por lo que el esquema de planificación fiscal llevada a cabo por Molinos Río de la Plata S.A. encuadra dentro del supuesto denominado como "Treaty shopping" o abuso del tratado. De acuerdo con lo explicado a lo largo del presente decisorio, el Convenio celebrado con el país andino no prevé entre sus cláusulas normas antiabusivas, y frente a la situación descripta entiendo que corresponde aplicar la normativa interna para evitar el aprovechamiento impropio de las ventajas del Convenio en trato, resultando razonable acudir al principio de la realidad económica plasmado en el art. 2° de la ley de procedimiento tributario con el fin de impedir que se siga perjudicando el erario fiscal. Que cabe señalar que contrariamente a lo sostenido por la actora, considero que con la medida adoptada el Fisco no vulneró los mecanismos previstos en el art. 22 del Convenio. Que dicha norma hace exclusiva referencia a las consultas que deban evacuar las autoridades competentes de ambos Estados frente a una dificultad o duda sobre su aplicación y los controles administrativos que sean necesarios para evitar el fraude y la evasión, pero no contempla al presente caso donde la acción del contribuyente se encauza a intentar aprovecharse de los beneficios de un convenio al interponer la sociedad plataforma de negocios en Chile entre Molinos Río de la Plata S.A. y la fuente de ganancias —los dividendos distribuidos por las sociedades de Uruguay y Perú—, provocando así que dichas rentas no queden alcanzadas por ninguno de los dos Fiscos. Que por lo expuesto cabe concluir que le asiste razón al Fisco Nacional en cuanto las sumas percibidas por la empresa Molinos Río de la Plata S.A. en concepto de dividendos de otras firmas domiciliadas en Perú y Uruguay y cine son girados por el Holding Chileno se encuentran alcanzadas por el impuesto a las ganancias, y por lo tanto corresponde confirmar las resoluciones apeladas en todas sus partes.*

Ahora bien, el ordenamiento legal argentino carece de una definición normativa de tales conceptos y el CDI bajo análisis tampoco hace una remisión convencional expresa a los mismos. No obstante, la posición predominante en la jurisprudencia internacional otorga preeminencia a la sustancia del negocio por sobre la forma —principio procedente del derecho anglosajón—, el cual llevó a considerar a la opinión Suiza predominante que, para evitar el abuso de los tratados el requerimiento de beneficiario efectivo funciona como una condición implícita de los CDI que no requiere para su operatividad de estipulación expresa alguna (véase el famoso precedente "Northern Indiana Public Service Company v. Commissioner of Internal Revenue", 79 A.F.T.R.2d 97-2862, 97-1 USTC P 50,474). La influencia del principio mencionado en la jurisprudencia de nuestra Corte Suprema es patente (por ejemplo, Fallos: 257:739 "Atkinsons"; Fallos: 251:379 "Cobó de Ramos Mejía"; Fallos: 286:97 "Parke Davis"; LA LEY 152, p. 341 "Mellor Goodwin"; Fallos: 316:2329 "Eves S.A.", entre muchos otros).

En otro orden, podría considerarse que echar mano de los conceptos enunciados implicaría una interpretación del Convenio desde la perspectiva de la realidad económica (art. 2 de la ley 11.683). Si bien no ha de negarse la primacía de los tratados firmados por Argentina respecto de su derecho interno, la superior posición jerárquica de aquellos necesariamente implica un nivel de ordenamiento jurídico interno que se encuentre "por debajo" de ellos y, por tanto, que sea aplicable en subsidio o bien para asistir al intérprete, haya o no remisión directa al mismo en el Convenio. Es decir, y como en el caso de autos, si el principio de la realidad económica coadyuvara a la interpretación del Convenio en los términos del art. 31, primer párrafo, de la Convención de Viena, no resultaría lógico ni conforme a derecho negarse dogmáticamente a su aplicabilidad. Que sin embargo, tampoco se intenta aplicar directamente la normativa antielusión del derecho interno de Argentina, sino más bien la aplicación de principios y conceptos de derecho internacional para la interpretación de los tratados que han sido desarrollados con el loable fin de evitar un uso abusivo —y por ende ilegítimo— de los mismos. En dicha medida puede considerarse que el art. 2 de la Ley Argentina permite al intérprete juzgar la verdadera intención económica de las partes, esto es, valiéndose para el análisis de aquellos principios y conceptos de validez internacional, pues en nada contradicen ni alteran disposiciones expresas o tácitas del Convenio. Que, en ese orden de ideas, tal como lo dejó sentado el Tribunal de Apelaciones de los Estados Unidos, "Una transacción tiene sustancia económica cuando se trate de una típica transacción en la cual cualquier persona participaría sin incentivos fiscales... Deben haber entrado en dichos negocios en búsqueda de "beneficios" o "ganancias" y no ser la ventaja fiscal su principal interés" (traducido del inglés, precedente "Louis Buddy YOSHA ir. Commissioner of Internal Revenue", 63 A.F.T.R.2d 89-369, 88-2 USTC P 9589).

Que así también en dicha sentencia quedó establecido —con cita de precedentes anteriores— que "...las transacciones que involucran una sociedad extranjera deben ser desestimadas en función de la falta de sentido económico de la actividad, si la sociedad es meramente transitoria, embarcándose en absolutamente ningún negocio dirigido a obtener ganancias...o bien si la sociedad extranjera carece de dominio y control sobre los intereses que cobra". Que es por ello que se afirma que evitar el pago de un impuesto o buscar reducir la presión tributaria respecto de una transacción, no resulta fatal para la misma, pues el contribuyente tiene derecho a conducir su actividad negocial orientada a disminuir su carga fiscal (de allí la frase de que "nadie tiene un deber patriótico de incrementar los impuestos que paga"). Sin embargo, la sociedad nueva que se crea debe ser usada con fines negociales y no como pantalla para otra sociedad, la cual, conduce los negocios (véase al respecto el conocido fallo Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465, 469, 55 S.Ct. 266, 267-68, 79 L.Ed. 596, 1935). Que de la lectura de la pericia, producida puede vislumbrarse que el Holding fue capitalizado primordialmente con las acciones de las sociedades que ya controlaba Molinos Río de la Plata previo a constituirla y que luego, en cumplimiento, de su objeto social único, la plataforma realizó inversiones participando indirectamente en otras sociedades ubicadas en Suiza, Italia, Estados Unidos, España y Chile (fs. 1279/1283). Desde tal punto de vista, no puede pretenderse que la plataforma tenga otra importancia o presencia comercial en la actividad negocial de la recurrente, pues en tales operaciones de inversión se agota el principal objeto de las sociedades plataforma (Tribunal Fiscal de la Nación, Molinos, 14 de agosto de 2013)."

6.2 BOLIVIA

La legislación boliviana en su artículo sexto reconoce el principio de legalidad de la siguiente manera:

"Sólo la Ley puede:

- Crear, modificar y suprimir tributos, definir el hecho generador de la obligación tributaria; fijar la base imponible y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma; y designar al sujeto pasivo.
- Excluir hechos económicos gravables del objeto de un tributo. Otorgar y suprimir exenciones, reducciones o beneficios.
- Condonar total o parcialmente el pago de tributos, intereses y sanciones.
- Establecer los procedimientos jurisdiccionales.

- Tipificar los ilícitos tributarios y establecer las respectivas sanciones.
- Establecer privilegios y preferencias para el cobro de las obligaciones tributarias.
- Establecer regímenes suspensivos en materia aduanera."

Luego, las normas anti-elusivas en términos generales, se han edificado con base en presunciones y en la regla general de interpretación establecida en el artículo 8 del Código Tributario de Bolivia, el cual contempla lo siguiente:

En el artículo 8º, se contempla una norma general antielusión.

- Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados extensivos o restrictivos de los términos contenidos en aquellas. En exenciones tributarias serán interpretados de acuerdo al método literal.
- Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, la interpretación deberá asignar el significado que más se adapte a la realidad económica. Para determinar la verdadera naturaleza del hecho generador o imponible, se tomará en cuenta:

  a. Cuando el sujeto pasivo adopte formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes en tales formas, la norma tributaria se aplicará prescindiendo de esas formas, sin perjuicio de la eficacia jurídica que las mismas tengan en el ámbito civil u otro.

  b. En los actos o negocios en los que se produzca simulación, el hecho generador gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. El negocio simulado será irrelevante a efectos tributarios.

Así, de esta normativa se deduce claramente, que el principio de interpretación económica puede considerarse en la aplicación de las normas, no obstante es fundamental analizar las operaciones considerando su esencia jurídica.

6.3 BRASIL

El Código Tributario Nacional (CTN), Ley 5.172, de 1966, encuentra su inspiración en el Código Tributario Alemán de 1919, y se funda en la libertad económica de los contribuyentes para disponer de sus propios negocios, sin embargo, no contiene ninguna norma relativa a la recalificación en casos de abuso de formas o fraude de ley tributaria. Al respecto, Marciano Godoi nos ilustra señalando que la jurisprudencia rara vez sancionó planficaciones tributarias que contenían un abuso de las formas jurídicas y que, en cambio, se siguió la doctrina dominante según la cual el negocio indirecto, el negocio fiduciario y el negocio en fraude a la ley sólo pueden recalificarse a efectos tributarios por obra del legislador según disposiciones específicas, a través de las técnicas presuntivas o de los presupuestos de hecho subrogatorios150.

La Ley complementaria Nº 104, de 2001 modificó el artículo 116 del Código Tributario Nacional que regula el hecho imponible y sus elementos, al añadir el siguiente párrafo, "*La autoridad administrativa podrá desestimar actos y negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular la producción del hecho imponible del tributo o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, observados los procedimientos que se establezcan mediante ley ordinaria.*

De acuerdo a lo sostenido por Marciano Godoy, la modificación del año 2001 buscó un equilibrio entre los principios de seguridad jurídica e igualdad. En efecto, sostiene que antes de la modificación legal la única técnica disponible que tenía la Autoridad Tributaria brasileña para luchar contra la elusión era, además de las normas específicas y de los presupuestos de hecho subrogatorios, la simulación151. Por su parte, Heleno Taveira sostiene que se trata de una norma general en materia de legislación tributaria, estrictamente destinada al control de conductas elusivas, que comprende simulación, fraude de ley y negocio jurídico sin causa152, quien además agrega que esta norma constituye un importante instrumento para poder controlar de forma segura y objetiva, los actos elusivos que se constituyan sin causa o con el fin de encubrir otro negocio real que obtengan ventajas fiscales que de otro modo serían indebidas.

Simpre se han identificado las cláusulas antielusivas con el principio de capacidad contributiva, es por eso que la cláusula antielusiva brasileña encuentra además su fuente constitucional en el artículo 145 de la Constitución Política de la República Federativa de Brasil, el que dispone en su número 1 lo siguiente: "Siempre que fuese posible, los

150 GODOY MARCIANO S. (2005) Fraude a la Ley y Conflicto en la aplicación de las leyes tributarias (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales), p. 129
151 GODOY MARCIANO S. (2005) *Fraude a la Ley y Conflicto en la aplicación de las leyes tributarias* (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales), p. 131.
152 TAVEIRA TORRES, Heleno (2008): *Derecho Tributario y Derecho Privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria* (Madrid, Marcial Pons), p. 220.

impuestos tendrán carácter personal y se exigirán de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, pudiendo la Administración tributaria, en especial para conferir efectividad a estos objetivos, identificar, respetando los derechos individuales y en los términos de la ley, el patrimonio, los rendimientos y las actividades económicas del contribuyente."

Como se puede apreciar, la misma Constitución le atribuye a la Administración la facultad para identificar los rendimentos y las atividades económicas de los contribuyentes, siempre dentro del marco jurídico y respetando los derechos individuales. En opinión de los tratadistas brasileños, la norma antielusión de Brasil se inspira en la ley francesa, la cual autoriza a la Administración a desconsiderar y recalificar los actos y contratos elusivos[153]

Por otro lado, hasta mediados del decenio de 2000, la jurisprudencia del Consejo Administrativo de Recursos Fiscales tradicionalmente recurrió al argumento de la legalidad para adoptar un enfoque formal con respecto a la planificación tributaria. En otras palabras, las transacciones cuyos perfiles formales estaban de acuerdo con las leyes aplicables se consideraban generalmente aceptables, incluso si pudieran eventualmente conducir a una menor tributación e independientemente de la existencia de fines distintos de impuestos. Así, la planificación fiscal se defendió únicamente sobre la base de que, si no se aplicaba ningún concepto jurídico específico o hecho impositivo al caso, la estructura sería legítima. De hecho, los académicos brasileños han rechazado históricamente la aplicación de una "interpretación económica", ya que supuestamente "destruiría lo que es legal en el derecho fiscal".

6.4 CHILE

En el marco de una Reforma Tributaria que abarcó todo el sistema tributario chileno, se introdujo en el año 2014 un conjunto de normas antielusión donde destaca la creación de la cláusula general antielusiva o cláusula general antiabuso, que tuvo su principal inspiración y modelo en la norma española, la cual tiene una vigencia de más de 50 años, y que, a su vez, tiene su origen en la norma alemana.

153 GODOY MARCIANO S. (2005) Fraude a la Ley y Conflicto en la aplicación de las leyes tributarias (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales), p. 131.

Si bien el sistema tributario chileno contaba con varias cláusulas antielusión especiales[154], contenidas en distintas leyes, hasta el año 2014 no existía una cláusula general antielusión que regulara tanto el abuso como la simulación en materia tributaria [155].

En efecto, los únicos antecedentes relacionados a la elusión tributaria se podían encontrar en una sentencia de la Corte Suprema a propósito del denominado "*Caso Bahía*", en el cual dos sociedades relacionadas, explotaban conjuntamente cabañas amuebladas en un complejo turístico. Una de ellas, que sólo tenía en su patrimonio bienes inmuebles, arrendaba las cabañas a los turistas, y la otra arrendaba por su parte los bienes muebles y ofrecía además otras prestaciones a los turistas[156]. En virtud de dicha artificiosidad, la Autoridad Tributaria estimó que los contribuyentes ejercían una sola actividad comercial, de carácter turístico, por tanto toda la actividad quedaba gravada con IVA, y no sólo la parte que correspondía al arrendamiento de los muebles. Sin embargo, el máximo tribunal del país no compartió el criterio de la Autoridad Tributaria, sino que reconoció esta práctica elusiva como una conducta lícita y, por ende, permitida por el sistema tributario, al considerar la elusión como una conducta tendiente en evitar algo con astucia, consistente en entregar las herramientas al contribuyente para pagar sus impuestos en una medida legítima a la que éste decidiera.

Así, la Corte Suprema sostuvo lo siguiente:

18º) *Que, así, el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria -ilícito-, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se le liquida;*

19º) *Que, en la presente situación, ello se ha hecho mediante la constitución de dos sociedades, aunque por las mismas personas, para explotar en conjunto un negocio, utilizando los beneficios tributarios que la propia ley entrega y, de este modo una, la requerida en el presente asunto, se hace cargo de la parte inmobiliaria, y la otra del aspecto mobiliario y de prestación de servicios, por todo lo cual se paga el impuesto que se pretende, en este segundo caso, como se indica en las ya tantas veces dichas liquidaciones. Ello no sólo es lícito, por tener un fundamento legal, sino que puede tener*

154 Entre las que destacan, la norma de tasación a la venta de bienes corporales muebles que no se hayan realizado a precio de mercado contenida en el artículo 64 del Código Tributario, y la norma sobre gastos rechazados a las sociedades (contribuyentes del impuesto de primera categoría) del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, entre otras.

155 La cláusula general antielusión fue incorporada por la Ley N° 20.780 el 29 de septiembre de 2014, y entró en vigencia el 30 de septiembre de 2015.

156 En Chile el arriendo de bienes inmuebles amueblados se encuentra gravado con el Impuesto al Valor Agregado, mientras que el arriendo de bienes inmuebles sin amueblar no se encuentra gravado con el citado impuesto.

finalidades ajenas a la elusión de impuestos, como podrá serlo el facilitar la adquisición, administración y mantención de los muebles, operaciones que, como resulta lógico entender, son más frecuentes que el de los primeros, sujetos a menor desgaste"[157].

De esta manera el único antecedente acerca del concepto de elusión tributaria en Chile lo podemos encontrar en este fallo del año 2003, el cual, a nuestro juicio, confunde los conceptos de economía de opción y de elusión tributaria, abriendo una puerta para que los contribuyentes puedan organizar su carga tributaria con el único fin de reducir el pago de impuestos, sin atender a la existencia o no de razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica de los negocios realizados.

En el desarrollo jurisprudencial chileno, y a propósito de un caso de responsabilidad contractual, en el año 2009 la jurisprudencia de la Corte Suprema, se inclinó por reconocer la teoría del levantamiento del velo corporativo al sostener que "*como fuere, subyace en toda la dialéctica del recurso la pretensión de elevar a la condición de principio insoslayable la regla según la cual una persona jurídica no puede jamás responder por las conductas de otra, cualquiera sea la similitud entre ellas. Pero esta visión resulta en nuestro tiempo inconciliable con la proliferación de entidades comerciales coligadas o vinculadas entre sí, alrededor de organizaciones matrices dirigidas muchas veces a ocultar la realidad de controladores únicos, para fines de eludir o reducir obligaciones tributarias, cuando no prohibiciones o limitaciones impuestas a ciertos tipos societarios para determinadas actividades, que sí pueden ser emprendidas bajo fórmulas jurídicas alternativas*". A lo que finalmente concluyó que "*Se previene de este modo abusos del derecho y fraudes a la ley, privilegiándose los principios de supremacía de la realidad y de buena fe, que podrían verse sobrepasados si, en virtud de una interpretación puramente formalista, se diera estricta aplicación a los preceptos que la recurrente entiende vulnerados, particularmente en los capítulos 1° y 3° de su escrito de casación, conforme a los cuales Remolcadores Ultragas Ltda., titular del 99,9% del capital de la demandada Sociedad Naviera Ultragas Ltda., sería una entidad completamente distinta e independiente de la primera, siéndole por tanto inoponible lo obrado en estos autos.*"[158].

Finalmente, la Corte Suprema mediante fallos del año 2015, y coincidentemente con el período previo a la entrada en vigencia de la cláusula general antielusiva, cambió su postura respecto del concepto de elusión. En efecto, al conocer de un supuesto caso de economía de opción que consistió en primer lugar en la modificación del tipo

157 "Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con Servicio de Impuestos Internos", Rol Corte Suprema N° 4038-2001, dictada con fecha 28 de enero de 2003.
158 Sentencia de la Excma. Corte Suprema en causa 1527-2008, de fecha 02 de junio de 2009.

social (una sola sociedad de responsabilidad limitada en dos sociedades anónimas), y en un segundo término en la constitución de cada uno de los socios en contribuyentes afectos a un régimen de tributación preferencial vigente a la época, pretendían los contribuyentes dejar de pagar el impuesto que afectó a la operación de enajenación de una cadena de supermercados por 42 millones de euros aproximadamente, operación que, de acuerdo al régimen normal de tributación, debía pagar impuestos por 13 millones de euros aproximadamente.

Al respecto, el máximo Tribunal del país señaló que *la elusión no consiste en la elección lícita dentro de determinadas opciones que el propio legislador tributario entrega, sino que en el comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario, y dada las actividades, en principio lícitas, tuvieron un fin ilícito, cual es el dotar a la operación de venta de acciones de un contexto que impidiese su normal tributación, generando una merma en las arcas fiscales que, en este caso, dadas las apariencias que se usaron para encubrir la actividad, no resulta admisible*[159].

Así, se aprecia un cambio significativo en la postura jurisprudencial con respecto al concepto de elusión tributaria, donde se distingue claramente el concepto de economía de opción de aquél que define a la elusión tributaria.

La jurisprudencia chilena también se ha pronunciado acerca del principio de calificación en un caso donde se discutía si la actividad realizada por un contribuyente consistía en transportar pasajeros, actividad exenta de impuesto al valor agregado, o se trataba de arrendamiento de vehículos. El reclamante, a diferencia de los casos típicos, pretendía que su actividad consistía única y exclusivamente en el arriendo de vehículos, actividad gravada con IVA, es decir, buscaba enmarcar su actividad en el hecho imponible descrito en la ley, con el objetivo de aprovecharse de ventajas tributarias. Al respecto, el Tribunal de Primera Instancia concluyó que la circunstancia de cambiar el nombre de un contrato no hace en nada cambiar lo que en los hechos las partes ejecutaban y/o ejecutan, ni tampoco, se puede pretender que se configure un hecho gravado distinto al que realmente se configura; tanto de la voluntad de las partes como de la ejecución práctica que se ha hecho de los contratos, es claro que se ha configurado el hecho gravado transporte de pasajeros, y no otro[160].

159 Roles N° 17.586-2014, 22.382-14, 25.915-2014 y 29.358-2014, Corte Suprema, todos de fecha 27 de julio de 2015
160 Flotas Hualpén c/ SII RIT: GR-10-00140-2013. Tribunal Tributario y Aduanero de Concepción, 01 de septiembre de 2014.

Por otro lado, el legislador tributario consciente de la existencia de una laguna legal en materia de abuso y fraude de ley tributaria, y teniendo en consideración que el sistema tributario chileno y sus normas de fiscalización permitían obtener ventajas mediante figuras tributarias elusivas, con el sólo propósito de sacar ventajas tributarias en la realización de una operación o conjunto de operaciones relacionadas entre sí, se incorporó una clausula general antielusiva, la cual se convirtió en uno de los pilares de la reforma tributaria del año 2014, al señalarse que, *la administración tributaria podrá cuestionar los acuerdos, estructuras u otras actividades llevadas a cabo por las empresas cuando tales actividades se hayan llevado a cabo con la finalidad exclusiva o principal de eludir el pago de impuestos. El ejercicio de esta norma antielusión, será susceptible del respectivo control de los tribunales de justicia, garantizándose así el debido proceso*[161].

Sin embargo, y quizás por desconocimiento de la tendencia internacional acerca de la recomendación de la cláusula general antielusión en las legislaciones internas, la creación de esta norma fue objeto de una fuerte oposición, donde incluso se llegó a sostener por parte de sus detractores que mediante esta normativa se estaba intentando coartar el ejercicio de la economía de opción, de elegir libremente el camino menos gravoso para el contribuyente y se estaría vulnerando el principio de legalidad de los tributos, incluso llegando a señalar que se trataba de una norma inconstitucional, incorporando además como argumento el antecedente del "Caso Bahía" a que hicimos referencia anteriormente.

Finalmente, prosperó la postura de incluir la norma general antielusiva, y así equipararse en este sentido a países que cuentan con legislaciones que contienen una norma como la que se propone incorporar al Código Tributario, entre ellos, Australia, Francia, Alemania, Suecia, Singapur, Canadá, Brasil, Irlanda, Corea del Sur, Italia, Sudáfrica, China, Indonesia y el Reino Unido, así como también seguir los lineamientos de los organismos internacionales que recomiendan la incorporación de este tipo de cláusulas.

Luego de una ardua discusión parlamentaria, se dictó la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, la cual tiene dentro de sus objetivos más importantes la lucha contra la elusión y la evasión tributaria. Dicha cláusula comprende un conjunto de normas que la complementan y que permiten su aplicación, las cuales se encuentran en los artículos 4°bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 100 bis y 160 bis del Código Tributario, normas que regulan el abuso de las formas jurídicas, la simulación, el procedimiento de consulta vinculante que pueden ejercer los contribuyentes, así como también el procedimiento

161 Mensaje Presidencial, Historia de la Ley N° 20.780, páginas 11 y 12.

administrativo y judicial para solicitar la declaración de abuso y simulación ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, y también una sanción especial para los asesores que hayan planificado las prácticas elusivas.

Artículo 4° bis.- *Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.*

El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente.

En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter.

Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis.

Artículo 4° ter.- Los hechos imponibles contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso para efectos tributarios cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, por ende, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que

derivarían en una mayor carga tributaria; o bien, que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley.

Artículo 4° quáter.- Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación para efectos tributarios cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.

De la lectura del precepto, es fácil comprender que se trata de una ley inspirada en la norma de conflicto en la aplicación de la norma tributaria que regula el artículo 15.1 de la Ley General Tributaria Española, además de destacar que la norma Chilena recoge principios asentados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas[162], en cuanto se deben cumplir una serie de requisitos (operación con el objetivo esencial de eludir impuestos y que sea contraria a la finalidad de la norma) para que pueda considerarse que existe abuso de derecho, así como también, deben tutelarse las situaciones realizadas de buena fe por parte de los contribuyentes, al tenor del principio de seguridad jurídica, que vendría destruida por una construcción artificiosa por parte de los obligados tributarios y, finalmente, que deberá hacerse tributar la operación de acuerdo con su esencia, sin que la redefinición de las operaciones pueda conllevar una tributación mayor a la que hubiera sido normal de no realizarse el fraude a la ley tributaria.

Como principal característica del procedimiento para declarar el abuso y simulación en Chile, es que ambos deben ser declarados por un órgano jurisdiccional independiente, el Tribunal Tributario y Aduanero respectivo[163], mediante un procedimiento especial creado para tales efectos, el cual se encuentra establecido en el artículo 160 bis, y la solicitud para declarar la existencia el abuso o de la simulación, sólo podrá realizarla el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos.

162 STJCE, de 21-2-2006, C 255/02, STJCE, de 21-2-2006, C 223/03, entre otras.
163 Son los Tribunales de primera instancia con competencia para conocer de las materias tributarias y aduaneras, creados por la Ley N° 20.322, del año 2009. Hay uno en cada región del país y cuatro en la Región Metropolitana.

Además, solamente se podrá solicitar la declaración de abuso o simulación en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por la Autoridad Tributaria exceda la cantidad equivalente a 16.000 euros aproximadamente a la fecha de la presentación del requerimiento. Es relevante mencionar también que, previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación ante el Tribunal Tributario y Aduanero, se deberá citar al contribuyente durante la etapa administrativa de fiscalización, pudiendo solicitarle los antecedentes que se consideren necesarios y pertinentes.

En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación. Se debe determinar además en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas.

En contra de la resolución que dicte el Tribunal Tributario y Aduanero sobre la solicitud de abuso o simulación procederá el recurso de apelación, tanto para la Autoridad Tributaria como para el contribuyente, el cual se concederá en ambos efectos. Finalmente, en contra de la sentencia de la Corte de Apelaciones procederá el recurso de casación en el fondo o la forma ante la Corte Suprema.

De lo anteriormente descrito, se puede observar que el procedimiento chileno para declarar el abuso (conflicto) y la simulación difiere claramente del español. En efecto, en Chile se debe utilizar el mismo procedimiento, tanto para declarar el abuso como la simulación y, quizás la mayor novedad, es que, quien declara el abuso o la simulación no es la Autoridad Tributaria, sino que el Tribunal Tributario y Aduanero.

Por su parte, en España para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la Ley General Tributaria, el cual dispone que el plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva, el cual podrá ser ampliado hasta por un mes más.

En cambio, la existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios, y sin que sea necesario elevar el caso a Comisión alguna.

6.5 COLOMBIA

El régimen para aplicar normas anti abuso en el ordenamiento jurídico colombiano, tiene su fundamento en disposiciones Constitucionales, y hasta el año 2012 se optó por normas de carácter anti abuso sectorial, dependiendo del impuesto y del tipo de operación. Luego, la reforma tributaria del año 2012, incorporó la Cláusula General antibuso, la cual se modificó por la Reforma Tributaria, mediante Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016.

En efecto, el artículo 869 del Estatuto Tributario de Colombia dispone la siguiente regulación en materia de elusión tributaria:

"La Administración Tributaria podrá recaracterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos.

Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.

PARÁGRAFO 1. *Se entiende por recaracterizar o reconfigurar, la potestad con que cuenta la Administración Tributaria para determinar la verdadera naturaleza, forma o particularidades de una operación o serie de operaciones, distinta a la que el obligado tributario pretende presentar, y que conlleva a diferentes consecuencias tributarias.*

PARÁGRAFO 2. *Se entenderá que un acto o negocio jurídico es artificioso y por tanto carece de propósito económico y/o comercial, cuando se evidencie, entre otras circunstancias, que:*

1. El acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable.
2. El acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario.
3. La celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes.

PARÁGRAFO 3. Se entiende por provecho tributario la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias.

De esta manera se regula extensamente el abuso de las formas en derecho tributario en la legislación colombiana, definiendo además el concepto de la artificiosidad, el cual se identifica con la falta de propósito comercial o económico, y con la falta de razonabilidad en su ejecución.

Por su parte, el artículo 869-1 establece el procedimiento que debe utilizar la Administración en caso de que desee aplicar la norma antiabuso, el cual se describe de la siguiente manera:

"El funcionario competente que, dentro del término de firmeza de la declaración, evidencie que una operación o serie de operaciones puede constituir abuso en materia tributaria, en los términos del artículo 869 deberá emitir un emplazamiento especial explicando las razones en las que se basa, sustentadas si quiera en prueba sumaria. Dicho emplazamiento especial por abuso en materia tributaria deberá notificarse al contribuyente de conformidad con lo dispuesto en los artículos 565 y siguientes de este Estatuto.

Una vez notificado el emplazamiento especial por abuso en materia tributaria, el contribuyente dispondrá de un término de tres (3) meses para contestarlo, aportando y/o solicitando las pruebas que considere pertinentes, tiempo durante el cual se suspenderá el término de firmeza de la declaración.

Vencido el término de que trata el inciso anterior, el funcionario que viene conociendo de la investigación deberá emitir requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso, en los términos de los artículos 703 y 715, previo visto bueno del correspondiente Director Seccional y de un delegado del Director de Gestión de Fiscalización. Una vez notificado el requerimiento especial o el emplazamiento previo por no declarar, se deberá seguir el trámite respectivo, según el caso, determinado en este Estatuto. En el requerimiento especial se propondrá una recaracterización o reconfiguración de la operación o serie de operaciones que constituyan abuso en materia tributaria, de acuerdo con el acervo probatorio recaudado, así como cualquier otra modificación de la declaración privada, sin perjuicio de las demás modificaciones a la declaración tributaria a que haya lugar. De igual forma se procederá cuando se emita emplazamiento previo por no declarar.

PARÁGRAFO 1. *La motivación de que trata este artículo deberá contener la descripción de los hechos, actos u omisiones que constituyen la conducta abusiva, las pruebas en que se funda la Administración Tributaria respecto de tales hechos, actos u omisiones y la referencia expresa a la valoración de las pruebas que haya presentado el contribuyente para desvirtuar la conducta abusiva. Para todos los efectos del presente artículo, se dará plena y cabal aplicación a las disposiciones y principios en materia procedimental y probatoria pertinentes.*

PARÁGRAFO 2. *El procedimiento de que trata el presente artículo tiene como propósito la reconfiguración o recaracterización de una operación o serie de operaciones que constituyan o puedan constituir abuso en materia tributaria."*

Finalmente, el artículo 869-2 contempla una norma bastante novedosa en cuanto a su contenido normativo, la cual faculta a la Administración Tributaria a remover el velo corporativo de entidades que hayan sido utilizadas o hayan participado, por decisión de sus socios, accionistas, directores o administradores, dentro de las conductas abusivas.

Igualmente, es importante destacar que la jurisprudencia previa a la norma antiabuso colombiana también es abundante. En efecto, ya en el año 1993 la Corte Constitucional en sentencia No. C-015, se había pronunciado acerca del principio de la sustancia sobre la forma señalando que "*En este orden de ideas, se impone privilegiar la sustancia sobre la forma. La legislación tributaria no puede interpretarse literalmente. Los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia económica; si su resultado material, así comprenda varios actos conexos, independientemente de su forma jurídica, es equivalente en su resultado económico a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a las cuales se imputan, no pueden evadir o eludir, el pago de los impuestos.*

El principio de prevalencia del derecho sustancial, consagrado en el artículo 228 de la CP, no puede ser ajeno al sistema tributario, máxime cuando éste se funda expresamente en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (CP art 363), de suyo inalcanzables si se eleva la mera forma a criterio único y condicionante de la determinación, exigibilidad y pago de la obligación fiscal. En fin, el sistema tributario en el Estado social de derecho es el efecto agregado de la solidaridad de las personas, valor constitucional fundante (CP art. 1), que impone a las autoridades la misión de asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares (CP art. 2). La efectividad del deber social de toda persona de "contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de concepto de justicia y equidad", abona el criterio de privilegiar en esta materia la sustancia sobre la forma."

La jurisprudencia ha tenido una importancia notable para el desarrollo del estudio del fraude a la ley el abuso del derecho. Así, en sentencia C-258, de 2013 se señaló que "*Para que se configure el fraude a la ley y el abuso del derecho no se requiere la existencia de una intención o culpa, basta que se produzca un resultado manifiestamente desproporcionado contrario a las finalidades previstas por el ordenamiento para una disposición o institución jurídica.*"

6.6 COSTA RICA

Si bien la legislación tributaria costarricence no contempla expresamente una cláusula general antiabuso, tanto la jurisprudencia, como la doctrina han sostenido la teoría de la elusión tributaria a partir de los artículos 8º y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

En efecto, en el artículo 8º se encuentra contenido el criterio de la realidad económica:

Artículo 8.- *Interpretación de la norma que regula el hecho generador de la obligación tributaria.*

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

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

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

Artículo 12.- *Convenios entre particulares*

Los convenios referentes a la materia tributaria celebrados entre particulares no son aducibles en contra del Fisco.

A propósito del principio de la realidad económica, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia[164], ha sostenido que"*en materia tributaria, es posible distinguir dos ámbitos*

164 Sala Primera CSJ No. 01181-2009

de aplicación del citado principio. El primero, referido propiamente a la interpretación del contenido de la norma, entendiendo que el operador jurídico no debe limitarse al simple sentido de las palabras utilizadas por esta, sino que, al momento de realizar esta operación intelectiva, debe privilegiar la finalidad que persiguió el legislador al crear el tributo. En la materia en cuestión, el poder tributario del Estado tiene por objetivo gravar una determinada fuente de riqueza, de forma tal que, al definir los alcances de una norma se debe tomar en cuenta la realidad (económica, claro está) que justificó el ejercicio de esta potestad.

La jurisprudencia también se ha pronunciado con respecto al abuso de las formas jurídicas, así ha señalado que: "*Cabe aclarar que, como método interpretativo propio de esta rama jurídica, su aplicación resulta viable tanto al momento de determinar la imposición de gravámenes, sino también de los beneficios otorgados por el ordenamiento. Ahora bien, los alcances de la disposición en comentario no se agotan en lo expuesto, ya que presenta una segunda vertiente, que consiste en aplicar dicho principio en el proceso de calificación de las conductas de los contribuyentes. Desde esta perspectiva, su finalidad es otorgarle al operador jurídico, al momento de verificar si se cumple o no el hecho generador (o bien, el beneficio fiscal), la posibilidad de valorar, desconociendo la estructuración que al efecto realizó el sujeto pasivo (lo que vendría a ser un aspecto meramente formal), si una determinada riqueza o capacidad económica puede ser subsumida dentro de los presupuestos contenidos en la norma para el surgimiento de la obligación tributaria. Esto es, si desde el punto de vista material, se actúa o no el hecho generador.*

Como se puede observar, va más allá de la interpretación de la norma, para ingresar en las particularidades del caso concreto. Existe, en consecuencia, una habilitación legal para desconocer la forma jurídica adoptada, y aplicar la legislación tributaria, directamente, sobre la realidad que se determine con base a las pruebas. Lo anterior se encuentra regulado en el segundo y tercer párrafo del canon al cual se ha hecho referencia…

La Resolución 001270-F-S1-2011, de 13 de octubre de 2011, también ha confirmado lo anterior al sostener: "*Según ha reiterado esta Sala, del principio de realidad económica surge la posibilidad de interpretar situaciones jurídicas reales sujetas a la normativa tributaria. En esencia, conforme a sus postulados, el operador del derecho puede apartarse de las formas o apariencias jurídicas a efecto de desentrañar la materialidad subyacente y que sirve de presupuesto al tributo. Debe determinar, conforme a lo anterior, los hechos verdaderos que resulten de relevancia tributaria, los cuales pueden aplicarse a favor o en contra del administrado.*"

También la sentencia 3076-2010 del Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, de las 16 horas 22 minutos del 18 de agosto de 2010: *Empero, ese principio configura además una garantía a favor del contribuyente en la medida en que esa realidad económica permita establecer la procedencia de las determinaciones realizadas por el sujeto pasivo, o bien, permitan inferir la ocurrencia del hecho generador de un beneficio tributario, o bien, la disminución de la obligación tributaria, o la cuota tributaria, siendo en este último escenario, un pago excesivo que en tesis de principio, permite la compensación o en último extremo, la devolución de esas sumas pagadas demás. Es decir, trata de una máxima que en el marco de la interpretación de la obligación fiscal, exige establecer cual es la dimensión más próxima a la realidad económica de las transacciones y actos que concretan el hecho generador, sea para intensificar y hacer más onerosa la obligación, para determinar si la determinación y liquidación ha sido correcta, o bien para establecer si ha ocurrido o no un pago excesivo….*"

Es pan de cada día que la Administración, cuando se enfrenta a cuentas por pagar del contribuyente a empresas relacionadas, analice, con base en la función recalificadora, si hay contrato escrito de préstamo, si hay amortizaciones, si hay intereses, si hay garantías, y circunstancias de ese tipo, llegando muchas veces a recalificar y decir que la cuenta por pagar es asimilable a un aporte, normalmente con los efectos de rechazo de la carga financiera como gasto deducible (Cfr. DT-10-R-168-01 del 27 de diciembre de 2001, confirmada por el fallo del Tribunal Fiscal Administrativo, de las 11 horas del 5 de agosto del 2004).

Sin embargo, es criterio de este Tribunal, las actuaciones aludidas si bien exponen el criterio conclusivo que le lleva a determinar diferencias en los tributos fiscalizados (renta y retenciones en la fuente de remesas al exterior), no señala las razones concretas y los análisis sobre los cuales sostiene esa deducción. En efecto, como se ha señalado, el principio de realidad económica que subyace en las potestades de fiscalización tributaria, no supone una forma que permita desvincularse del deber de acreditación de los hechos constitutivos del surgimiento de las obligaciones tributarias o bien, de supuestos de hecho que permitan modificaciones de incrementos en la base imponible o la cuota tributaria. Si bien se percibe, tal máxima exige adentrarse en las relaciones económicas a efectos de determinar su contenido "real", a efectos de lo cual, se faculta al Fisco a desconocer las formas jurídicas aparentes. Empero, ni por asomo, ello lleva a sostener que en esa dinámica la Administración pueda levantar sus conclusiones sobre simples presunciones o posiciones subjetivas alejadas de mecanismos de ponderación de las probanzas conforme a la sana crítica racional (arts. 297-298 LGAP, 330 CPC, 82-85 CPCA).

"no se trata de simplemente negar valor probatorio a determinados documentos en que el sujeto pasivo sustenta su posición, y que la Administración pretende desconocer. Para hacer inoponible esas referencias es menester la mención expresa, diáfana y motivada, de las razones por las cuales se opta por prescindir de esa forma jurídica, a efectos de lo cual, es primario establecer las causas concretas por las cuales, se considera que ese elemento en concreto (los que sean), son meras apariencias formales con fines elusivos o ardides formales de la obligación tributaria. Permitir lo contrario llevaría a la imposibilidad del sujeto pasivo de cuestionar posteriormente el proceder del Fisco, pues en tal caso, las acciones públicas estarían protegidas por una suerte de presunción incontrovertible de veracidad, trasladando al sujeto pasivo la carga de acreditar las razones por las que esa decisión es incorrecta…"

"A juicio de esta Cámara, en los casos en que el fiscalizado ha aportado información cuantiosa, previamente requerida por el Fisco sobre la supuesta realidad de sus transacciones, la sostenibilidad de un criterio conclusivo como el que se examina, solo es válido en la medida en que el acto tributario, por sí mismo, exponga con contundencia la ilación lógica y análisis probatorio que le llevó a establecer un criterio de realidad económica diverso al acreditado en los documentos aportados…. Es claro que cuando el fiscalizado no lleve registros de información, o la información presentada sea omisa, tal principio se relativiza, en la medida en que es viable en esos casos, la aplicación de las determinaciones sobre base presunta -como se ha señalado-, sin embargo, cuando se pretende derribar la fuerza probatoria de documentos aportados, el correcto proceder exige una motivación debida que permita establecer las razones reales de la decisión. Sin ello, la posibilidad de cuestionar esas conductas sería casi inexistente, pues el criterio partiría de especulaciones, conjeturas subjetivas sin base demostrativa."

Dentro de la jurisprudencia cabe destacar el fallo de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, en su sentencia No. 01181-2009, la que delimitó los límites de la Administración Tributaria en la aplicación del criterio de realidad económica previsto en el artículo 8º del Código Tributario, bajo el principio fundamental de que la economía de opción debe ser respetada por aquella. De esta manera, sostuvo que la posibilidad de prescindir de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes está limitada por un deber de motivación y a respetar el derecho de los contribuyentes de aprovechar las llamadas "economías de opción".

6.7 ECUADOR

El Código Tributario de Ecuador ha seguido los conceptos de calificación tributaria y principio de la realidad económica del Modelo de Código Tributario para América Latina del CIAT, por lo que en su artículo 17 dispone que:

"Art. 17.- *Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.*

Cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen."

De acuerdo a la historia fidedigna de la ley "... *El mismo criterio se ha seguido para solucionar los problemas relativos a las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes. Si de la labor de interpretación resulta que la ley ha gravado una determinada situación atendiendo a la realidad y no al nombre jurídico del negocio, el intérprete puede prescindir de éste a los efectos de darle a la ley su verdadero alcance. Parece innecesario destacar que esta norma del Proyecto no se refiere a la posibilidad que los contribuyentes tienen de elegir las formas jurídicas más convenientes para sus intereses, incluso los fiscales, cuando esta posibilidad está admitida por el derecho tributario.*

La norma en estudio se refiere a los casos en que la ley tributaria prescinde de la forma y grava una realidad concreta. El párrafo 3º de este artículo prevé el problema del abuso de las formas jurídicas, que constituye una maniobra para eludir las cargas tributarias. En tal caso, el intérprete debe prescindir de esas formas jurídicas y la utilización de éstas constituirá, por regla general, una infracción sancionable".

Minuche Zambrano sostiene que: La duda surge en la afectación de este tipo de cláusulas a la seguridad jurídica. Nuestra propia Constitución en su artículo 82 recoge que "El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes"; en mi opinión, si quien se acoge a un régimen de economía de opción como vía permitida por el derecho para obtener ventajas fiscales, y luego la Administración Tributaria pretende aplicar el artículo 17 del Código para someter la conducta al tratamiento más gravoso, podría verse violentado su derecho a la seguridad jurídico al haber actuado de buena fe escogiendo la opción fiscalmente

menos gravosa. Más polémica sería la definición en el caso del fraude a la ley o la elusión, en las que sí existe por parte del contribuyente una desviación de las formas jurídicas[165].

6.8 EL SALVADOR

El Código Tributario de la República de El Salvador regula en sus artículos 7º y 61 tanto la interpretación de la norma tributaria, como la interpretación de los elementos del hecho generador, respectivamente.

Así, el artículo 7º dispone lo siguiente:

Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho y siempre bajo el contexto de la Constitución.

En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual según proceda.

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones.

Por su parte, el artículo 61 previene se regula de la siguiente manera:

Artículo 61.- *Cuando los contribuyentes o responsables sometan actos, hechos, situaciones o relaciones a formas, estructuras o tipos jurídicos que manifiestamente no sean los que el Derecho Privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente su efectiva intención económica, se prescindirá, en la consideración del hecho generador real, de las formas, estructuras o tipos jurídicos inadecuados y se considerará el acto, hecho, situación o relación económica real como enmarcada en las formas, estructuras o tipos jurídicos que el Derecho Privado les aplicaría o les permitiría aplicar como los más adecuados a la intención real de los mismos, con independencia de los escogidos por los contribuyentes o responsables.*

Aparece claramente señalado que El Salvador adopta, al igual que la mayoría de los países Latinoamericanos, el criterio de la interpretación económica de las normas tributarias, facultando a la Administración a prescindir de las formas, estructuras o tipos jurídicos inadecuados y se considerará el acto, hecho, situación o relación económica real como enmarcada en las formas, estructuras o tipos jurídicos que el Derecho Privado

165 MINUCHE ZAMBRANO, E. (2010): "El principio de ¿Realidad Económica? en el Derecho Tributario, Revista de Derecho Económico, Tomo I

les aplicaría o les permitiría aplicar como los más adecuados a la intención real de los mismos, con independencia de los escogidos por los contribuyentes o responsables.

6.9 GUATEMALA

En el año 2012 se pretendió incluir en el Código Tributario una norma que regulaba la simulación fiscal, de la siguiente manera:

El artículo 31 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, que adiciona el artículo 16 "A" al Código Tributario, y que establece: "*Simulación fiscal. La Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan, cuando establezca que los contribuyentes, en detrimento de la recaudación tributaria: a) Encubran el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza; b) Declaren o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas; o c) Constituyan o transfieran derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas. – En estos casos, la Administración Tributaria, formulará los ajustes que correspondan y notificará al contribuyente o al responsable, sin perjuicio de iniciar las acciones penales, cuando corresponda*".

Sin embargo, fue declarado inconstitucional por el tribunal constitucional en Guatemala, Corte de Constitucionalidad, dentro del Expediente No. 1898-2012 el cual adjuntó la sentencia emitida en julio de 2013. El análisis de los Magistrados de la Corte de Constitucionalidad para declararlo inconstitucional y expulsarlo del ordenamiento jurídico fue el siguiente:

"*Con relación al artículo 31 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, cuestionado por el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, esta Corte estima que la simulación, como figura jurídica, solamente puede ser determinada por un juez (tribunal de Derecho) y no por un ente administrativo. Para establecer la existencia de una simulación se requiere el agotamiento previo de un debido proceso, en el que con plena igualdad procesal, a quien alguno le ha imputado la existencia de una simulación, esté en plenitud de aportar, de acuerdo con el contradictorio debido, medios probatorios por los cuales se evidencie que no existe el carácter encubierto de un negocio ni que éste puede ser falso o aparente. Menos aún podría operar la simulación, si esta es determinada para ser posteriormente utilizada como fundamento en la realización de un ajuste tributario, sobre todo porque en ambos casos, quien determina tanto la existencia de simulación como la procedencia de los ajustes formulados con fundamento en concurrencia de simulación es la propia Administración Tributaria.*

En la intelección de esta Corte existe dubitación respecto de cómo puede esta última determinar: **1)** *el carácter encubierto de un negocio jurídico;* **2)** *la intencionalidad del contribuyente de realizar un negocio aparente, en detrimento de la recaudación tributaria, el que se involucra un elemento de orden subjetivo;* **3)** *una actitud, dolosa, del contribuyente, al declarar (supuestamente) de manera falsa, hechos que en realidad no han pasado o que se han convenido entre dos personas determinadas; y* **4)** *la voluntad –subjetividad del contribuyente- de transmitir derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas. Se considera inapropiado, de acuerdo con el principio de contradicción, que deba ser el contribuyente quien tenga que desvanecer aquellas imputaciones, pues éstas fueron formuladas por quien, al final de cuentas, es la que va a asumir la decisión sobre si aquellas concurren o no.*

En ese orden de ideas, se reafirma que como quien determina la simulación es quien posteriormente formula el ajuste tributario, la única explicación que se encuentra es que el efecto de la simulación determinada en sede administrativa, es el de tornar ilusorio el derecho de defensa del contribuyente respecto del ajuste formulado.

Es de parecer que ante el señalamiento de haberse incurrido en conducta simulada, de acuerdo con el principio jurídico del juez natural y preestablecido, el contribuyente imputado debe estar en posibilidad de acudir ante un tercero independiente e imparcial (como lo es un juez) a desvanecer, con la prueba pertinente, aquella imputación. Son estas las razones que evidencian la concurrencia de inconstitucionalidad del citado artículo 31"

6.10 MÉXICO

Actualmente México no posee una cláusula general antielusiva, sin embargo, la autoridad tributaria podrá detectar una conducta elusiva a través de la ejecución de sus facultades de comprobación.

El artículo 5º del Código Fiscal dispone lo siguiente:

"Artículo 5º.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente

las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal."

De acuerdo a la doctrina tributaria mexicana, *la aplicación estricta de la ley, reconocida en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, surgió como un principio protector de la certidumbre jurídica que impedía distintas formas de aplicar la ley, por analogía, mayoría de razón, costumbre, criterios generales, entre otros. El alcance del concepto de aplicación estricta de las disposiciones fiscales, no implica más que la prerrogativa (obligación y derecho) de que dichas disposiciones se apliquen estrictamente de acuerdo a lo establecido en la Ley; es decir, que en una aplicación estricta no es dable:* **(i)** *atribuir consecuencias distintas a las hipótesis normativas previstas en la ley y* **(ii)** *aplicar las consecuencias a supuestos no previstos por la misma.*[166]

De igual manera, es importante destacar que al referirse al contenido del artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de las normas, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de la disposición en comento es constreñir a aquél a realizar la aplicación de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance. Incluso podemos destacar la existencia de una doctrina judicial denominada "Prevalencia de la sustancia sobre la forma", que postula, "que los tribunales no se encuentran constreñidos a respetar la forma jurídica elegida por el contribuyente y bajo la cual se presenta la transacción –así como tampoco se encuentran obligados a reconocer los beneficios fiscales inherentes a la forma escogida–, si dicho aspecto de la operación no coincide con la realidad económica objetiva, es decir, con la verdadera naturaleza de la transacción.

En materia de legislación doméstica en México, se pueden citar como ejemplo de cláusulas antiabuso específicas, al Anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, denominado "Criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras". Dichos criterios se refieren a prácticas fiscales indebidas, identificadas por la autoridad tributaria sobre casos específicos, los cuales podrá verificar la autoridad tributaria al momento de ejercer sus facultades de comprobación.

166 Cisneros Martínez Edgar y Martha Cristina Sánchez Sandoval. "La correcta interpretación de las normas fiscales: normas de aplicación estricta". Benefis, www.benefis.com.mx consultado hasta el 2 de septiembre de 2013.

En México, tanto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal Administrativa como el Poder Judicial de la Federación, han resuelto sobre las prácticas elusivas diversas tesis, dentro de las cuales se destacan las siguientes:

La Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por Unanimidad de votos al resolver el Juicio de Nulidad 30376/07-17-06-9 de 23 de octubre de 2009 cuya magistrada ponente fue Diana Bernal Ladrón de Guevara, estableció que: "… *Interpretación de las normas fiscales. No puede ser tal que conduzca a un fraude a la ley o a un abuso del derecho*…".

Por su parte, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, dictó la tesis Aislada visible en la página 3001, Novena Época, SJF y su Gaceta; tomo XXX1, Marzo de 2010, la cual establece literalmente: "… *Interpretación de normas tributarias. Debe atenderse incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por aquellas, más allá de expresiones literales o enunciados formales, no solo al establecer cuáles son los supuestos gravados, sino también al fijar límites excepcionales al hecho imponible*…"

De ambas tesis se desprende que los tribunales mexicanos han coincidido en que las normas tributarias, si bien, deben aplicarse de manera estricta, su interpretación debe atender no solo a la literalidad sino a sus consecuencias o la relación entre su contenido y la substancia del acto en cuestión, manteniendo en todo momento la certeza jurídica del actuar administrativo.

Igualmente, es importante destacar que en materia de tratados para evitar la doble tributación, el intercambio de información entre las partes que celebran los mismos, se deberá efectuar en los términos que prevengan los propios tratados, respecto a la aplicación de cláusulas antiabuso.

6.11 PERÚ

El Decreto Legislativo Nº 816 reguló el criterio de calificación económica, contemplándose la posibilidad de que la Administración Tributaria tuviera en cuenta la intención económica de los contribuyentes, esto es cuál era la justificación económica de la operación con el objetivo de verificar el hecho real realizado.

Así, se disponía la siguiente regulación:

"*La verdadera naturaleza de estas operaciones o situaciones económicas a que la imposición se dirige depende generalmente de un complejo de elementos entre los*

que suelen jugar preponderante papel los fines reales que los particulares persiguen, y los medios y condiciones en que esos fines deben alcanzarse. En la gran mayoría de los casos, las figuras y estructuras jurídicas que aquéllos empleen en sus actividades serán los signos más seguros para conocer la verdadera significación y naturaleza de las operaciones y situaciones que les conciernen.

En algunos casos, sin embargo, y por muy diversas razones (conocimiento impreciso del derecho, motivo privado para ocultar una situación dada, propósito de sustraerse a la justa imposición, etc…), las operaciones y situaciones económicas aparecen revestidas de formas y estructuras jurídicas radicalmente inapropiadas, o que no son – como dice el artículo, manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes. Si en tal supuesto pretendiera el fisco atenerse a la exterioridad jurídica para imponer lo que por su verdadera naturaleza económica no está gravado, o si, a la inversa, pretendiera el contribuyente sustraer a la imposición lo que está en realidad gravado, tanto uno como otro propugnarían la aplicación de la ley tributaria de un modo discordante con su fin y significación económica propios y, en definitiva, en una forma que desconocería la verdadera naturaleza del hecho imponible".

Luego, mediante la Ley Nº 26.663 se modificó el texto de la Norma VIII, se suprimió el acápite segundo del segundo párrafo de la misma, el cual contemplaba la posibilidad de tener en consideración la motivación económica que hubieran tenido los sujetos respecto de la operación efectuada ("…que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los deudores tributarios…"), argumentándose que con aquélla norma se producía inseguridad jurídica. Por lo tanto, luego de la modificación introducida por la Ley Nº 26.663 al segundo párrafo de la Norma VIII manifiesta que el otorgamiento de facultades a la Administración para la determinación o recreación del hecho imponible en base a la finalidad o intención económica buscada por las partes, era una situación no querida por el legislador peruano, privando de esta manera a la Administración de verificar la intención o finalidad de los contribuyentes al momento de adoptar una figura jurídica determinada, a efecto de reinterpretar ésta con arreglo al criterio de calificación económica de los hechos.

Norma XVI: Calificación, Elusión de normas tributarias y simulación:

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

a. Que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b. Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

La norma fue incorporada por el Artículo 3° del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012. Sin embargo, de conformidad con el Artículo 8° de la Ley N° 30230, publicada el 12.7.2014, se suspendió la facultad de la SUNAT para aplicar la presente norma, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, a los actos, hechos y situaciones producidas con anterioridad a la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121. Asimismo, para los actos, hechos y situaciones producidas desde la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 1121, se suspendió la aplicación con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos, hasta que el Poder Ejecutivo, mediante decreto supremo refrendado por el Ministro de Economía y

Finanzas, establezca los parámetros de fondo y forma que se encuentran dentro del ámbito de aplicación esta Norma.

6.12 REPÚBLICA DOMINICANA

El Código Tributario de la República Dominicana contempla expresamente que las formas jurídicas no obligan a la Administración

Artículo 2.- FORMAS JURIDICAS. *Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan a la Administración Tributaria, la cual podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad. En cambio, cuando el hecho generador es definido atendiendo a la forma jurídica, deberá atenerse a ésta.*

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

Alineada con la acción BEPS Nº 5, la Administración puede ignorar la forma jurídica que utilizó el contribuyente cuando el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad.

Así, cuando dependa de las formas y ellas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones. No importa si este fue su motivación principal.

Desde la promulgación del Código Tributario de la República Dominicana (Ley 11-92), el país cuenta con medidas anti-elusivas específicas, incluyendo medidas para abordar:

- Deducción de gastos para determinar la Renta Neta
- Erosión de la base imponible a través de operaciones entre empresas relacionadas
- Reorganización Empresarial

El Decreto No. 408-10 sobre Reorganización Empresarial establece en su artículo 9, literal i) que la aprobación por parte de la Administración, cuando se trate de transferencias exentas, se emitirá tomando en consideración que el proceso de reorganización se haya efectuado por motivos económicos válidos.

Dentro de los casos a destacar, en el período fiscal 2011, un contribuyente utilizó la triangulación empresarial, para llevar a cabo su planificación. En concreto, una

empresa dominicana fabricó, distribuyó y exportó envases plásticos al exterior. A través de la fiscalización realizada a dicho contribuyente se pudo constatar que el 86% de las exportaciones se facturaban a una empresa relacionada ubicada en un territorio, considerado como una jurisdicción de menor imposición o paraíso fiscal para República Dominicana. Y las mercancías eran enviadas directamente a empresas relacionadas e independientes ubicadas en otros territorios, evidenciado así una triangulación, donde la forma jurídica adoptada no concordaba con la realidad de los hechos. En este caso en particular, el precio de venta a la empresa relacionada era en promedio 8.36% menor que el costo de fabricación, mientras que los precios de ventas a independientes tenían una utilidad promedio de 13.87%. Se concluyó que la empresa local asumía pérdidas en ventas y dejaba que la empresa del exterior, se quedara con el ingreso cuando facturaba al cliente final.

La Administración Tributaria verificó y confirmó que efectivamente se trataba de una triangulación entre empresas, por lo que procedió a impugnar dicha transacción basándose en el artículo 2º del Código Tributario, sobre la formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes, las cuales no obligan a la Administración Tributaria y el artículo 281 sobre precios de transferencia y la valoración sobre las transacciones.

6.13 URUGUAY

Contenida en el artículo 6º del Código Tributario

"Artículo 6º.- *(Interpretación del hecho generador).- Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que éstas establecen, se debe asignar a aquélla el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.*

Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica."

Se ha sostenido que se adoptó la misma solución consagrada en el artículo 8º del Modelo de Código Tributario para América Latina en su versión de 1967[167]. Sin embargo,

167 El Modelo de Código Tributario para América Latina ofrecía la siguiente redacción :"Art. 8°. Interpretación del hecho generador. - Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.
Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.
Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas."

la ley Uruguaya se apartó de lo dispuesto en el inciso tercero del artículo 8º del Modelo de Código Tributario, en cuanto se refiere a que la inadecuación se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones. Ello ha sido interpretado por la Jurisprudencia en materia de anulación de actos administrativos. Así, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo desde 1977 ha sostenido que: "*No se trata de una prerrogativa de la Administración sino de un instrumento para la inteligencia de la ley tributaria*".

Por su parte, el artículo 14 del Código Tributario Uruguayo al regular la obligación tributaría preceptúa: "*Su existencia no será afectada por circunstancias relativas a la validez de los actos o contratos o a la naturaleza del objetivo perseguido por las partes en éstos, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas jurídicas, ni por los convenios que celebren entre sí los particulares.....*"

Al respecto, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo se ha expresado de la siguiente manera: "... *La posibilidad de declarar conjuntos económicos importa la facultad de responsabilizar a una entidad por los adeudos de otra, y requiere de una norma de competencia que habilite a la Administración a hacerlo. Se requiere de una norma que tenga como finalidad, asegurar la solvencia, para evitar que se frustre en definitiva la realización del crédito fiscal.*

El artículo 6°, inciso segundo, del Código Tributario no permite tal cosa. Dicha disposición no habilita a declarar conjuntos económicos, sino que se trata de una norma que faculta a los aplicadores a recalificar los hechos, el resultado de esa recalificación podrá ser favorable o desfavorable para los intereses del Fisco, pero no se puede emplear una norma de recalificación para asegurar la solvencia de una entidad, o con el propósito de, en definitiva, asegurar la realización del crédito fiscal..

El hecho de que el artículo 6º pueda operar tanto a favor de la Administración como del contribuyente, revela que para que proceda la recalificación no se requiere fraude como engaño o intención dolosa o ilegítima, lo cual en última instancia refuerza la tesis de que la norma comprende también el fraude a la ley.

En una segunda etapa hay que preguntarse si el artículo 6° del Código Tributario Uruguayo es una norma antielusiva genérica que permita una recaracterización de modo tal que pueda considerarse configurado el hecho generador que estrictamente no se ha configurado, y ofrece una respuesta negativa, considera, variando su posición inicial, que el artículo 6° sólo permite prescindir de las formas jurídicas inadecuadas pero no alcanza los casos de fraude a la ley, concluyendo que los casos de inadecuación de la forma a la sustancia constituyen evasión, a diferencia de los casos de fraude a la

ley, que ahora califica como "negocio jurídico elusivo de la ley fiscal", que serían casos de elusión, pues entendiendo la natural tendencia de los agentes económicos a buscar soportar la menor carga tributaria ello constituye actividad lícita e incuestionable. Centra su fundamentación en la doctrina del *business purpose*, señalando que la existencia de un propósito de negocios ajeno a la materia fiscal, que explique la modalidad negocial adoptada lleva a descartar de plano la existencia de una forma jurídica inadecuada, y su incidencia fiscal será legítima e incuestionable[168].

La norma del artículo 6° ha sido aplicada por la Administración Tributaria en diversas situaciones donde forma y sustancia no coinciden, siendo aceptado en diversos casos por la jurisprudencia contenciosa administrativa de Uruguay.

Sin embargo, y si bien la Administración Tributaria considera que al amparo de dicha norma puede ir a la realidad económica en los casos en que forma y sustancia coinciden, esto es, constituye una medida anti abuso; no existe consenso respecto a este tema por la doctrina y jurisprudencia.

Así, en sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo N° 256/2013 de 2 de Mayo de 2013 en el siguiente caso:

1. Una Sociedad Anónima XX autorizada a explotar una de las Zonas Francas existentes en el país;
2. Tres Sociedades Anónimas usuarias de la Zona Franca: ZZ quien prestaba el servicio de bacheo, reparación y limpieza de toda la caminería interna de la Zona Franca, jardinería, recolección de residuos, mantenimiento de la red lumínica y eléctrica, mantenimiento de la red de saneamiento, entre otros; AA quien según contrato suscrito con XX realizaba operaciones comerciales, industriales y de servicios; y BB la cual tenía a su cargo el servicio de seguridad y vigilancia (actividad que según la reglamentación del Ministerio del Interior no podía ser cumplida por la explotadora)
3. Una maniobra desarrollada con el fin de disminuir la carga tributaria de la Sociedad Explotadora de la Zona Franca, lo cual era posible, porque, las empresas usuarias de Zonas Francas están exentas de todo tributo, a diferencia de las empresas explotadoras las cuales no se encuentran incluidas en la exoneración y por ende deben tributar los impuestos donde verifican los hechos generadores. En el caso, la maniobra tenía incidencia en el monto imponible a los efectos del Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio.

168 FAGET, Alberto, "Las formas jurídicas inadecuadas y el fraude a la ley fiscal", en Revista Tributaria Tomo XXXI N° 181, IUET, pág. 431-440.

Por parte de la administración, los argumentos fueron los siguientes: se constató que se utilizaron sociedades usuarias de Zona Franca para crear gastos que no existieron y beneficiarse indebidamente de exoneraciones que gozan las usuarias que operan en los enclaves; la propia actora reconoció la vinculación entre las empresas; una de las usuarias fue creada con el único propósito de defraudar tributos, tratándose en puridad de un desdoblamiento artificial de la explotadora y las otras dos usuarias sí bien tenían un propósito de negocios fueron utilizadas para evadir ilícitamente impuestos y se encuentran vinculadas a la explotadora constituyendo con esta un conjunto económico. Para la Administración existió un abuso de las formas jurídicas, realizado en fraude a la ley tributaria.

El sentenciador concluyó que "*Emerge con claridad y contundencia de los antecedentes administrativos que, en la especie, se emplearon formas jurídicas manifiestamente inapropiadas; por ende, la recalificación de los hechos que hizo la DGI al amparo de lo previsto en el art. 6 inc. 2º CT fue, en términos generales, correcta, puesto que se fundó en el hecho probado de que XX (la explotadora) y ZZ (una de las usuarias) eran en realidad una única empresa, la segunda de las cuales constituía un mero desdoblamiento artificial de la primera, realizado con el único propósito de defraudar tributos.*

También se constató por parte de la DGI que las sociedades usuarias de zona franca AA y BB, si bien tenían un propósito de negocio autónomo, eran controladas por la "sociedad madre" y se empleaban para beneficiar a XX (explotadora) en fraude a la ley tributaria.

Conceptualmente, la situación de XX con ZZ puede calificarse, de acuerdo a las enseñanzas de la dogmática tributaria, como una hipótesis de "inadecuación de las formas", algo sustancialmente parecido a la "simulación absoluta" del derecho privado; se trata de la adopción de formas jurídicas ficticias, inexistentes en la realidad, las cuales el intérprete tiene el deber de desconocer, por imperio de lo previsto en el art. 6 inc. 2º CT."

En el caso de las otras dos usuarias entendió la Corporación que "...no se trata de una "inadecuación de la forma jurídica adoptada", ya que la misma coincide con la realidad, sino del fenómeno que la dogmática llama "fraude a la ley". Mediante el fraude, se viola directamente la ley, ya que si bien se acata la letra de la misma, se atenta contra su espíritu, esto es se la esquiva a fin de obtener, por vía oblicua, el objetivo prohibido por la normativa."

En definitiva, el Tribunal considera comprendidos dentro del artículo 6 del Código Tributario Uruguayo tanto la inadecuación de las formas jurídicas estrictamente (esto es cuando la forma no coincide con la sustancia, es decir que lo que se quiere es únicamente la forma, pero no el contenido), como las hipótesis de fraude a la ley (forma y sustancia coinciden pero igualmente corresponde la aplicación de la norma tributaria, desconociendo el negocio realizado en fraude a la ley), amparando la tesis postulada por la Dirección General Impositiva.

6.14 PARAGUAY

Así como la gran mayoría de las legislaciones tributarias Sudamericanas, Paraguay cuenta en su legislación con el principio de interpretación económica.

"Art. 247: *Interpretación del Hecho Generador: Cuando la norma relativa al hecho generado se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente del concepto que estas establecen, se debe asignar a aquella el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.*

Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete, este deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica."

6.15 VENEZUELA

El artículo 16 del Código Orgánico Tributario de Venezuela dispone que:

"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.

6.16 EL MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT Y LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO

Es importante la labor desarrollada por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, en particular en lo que respecto al Modelo de Código Tributario, en el cual en su versión del año 2015 se incorpora una Cláusula antielusiva general

En efecto, en su artículo 11 se contiene Cláusula Antielusiva General:

"Cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias tributarias aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido serán las que correspondan a los actos usuales o propios para la obtención del resultado que se haya alcanzado.

Lo dispuesto en el párrafo anterior únicamente se aplicará cuando los actos artificiosos o impropios no produzcan efectos económicos o jurídicos relevantes, a excepción del ahorro tributario"

Tal como se señala en los comentarios al Modelo de Código Tributario, esta cláusula busca evitar que se utilicen actos o negocios con una finalidad distinta a la prevista en la ley, es decir, que se abuse de las formas jurídicas con el único objetivo de reducir la tributación de los contribuyentes mediante la adopción de figuras artificiales inadecuadas.

Asimismo, el Modelo de Código Tributario recomienda a las Administraciones la publicación de los esquemas tributarios que han sido calificados como elusivos, los cuales podrían servir de base y orientación para los demás contribuyentes.

CAPÍTULO 7
PROCEDIMIENTOS UTILIZADOS POR LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN LA APLICACIÓN DE LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO

7.1 EL PROCEDIMIENTO COMÚN DE COMPROBACIÓN, FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN

Si bien el concepto de fraude a la ley, abuso del derecho y elusión tributaria merece un estudio analítico más completo y profundo que otras instituciones del derecho tributario, no hay que perder de vista de que el procedimiento de declaración de elusión tributaria se encuentra comprendido en algunas ocasiones dentro de los procedimientos de comprobación y fiscalización normales que realiza la Administración Tributaria y que en la gran mayoría de los países, dada su complejidad, se han establecido procedimientos especiales. En otras palabras, las cláusulas antiabuso o antielusión no son nada más, ni nada menos, que otra de las facultades de comprobación y fiscalización de que dispone la Administración.

Realizada esta aclaración, y teniendo en consideración de que la aplicación de las cláusulas antiabuso forman parte de los procedimientos de fiscalización, es menester realizar un breve análisis de las características principales de los procedimientos de comprobación y fiscalización, actividad en la que se deben analizar tanto la comprobación de elementos de hecho, como la correcta aplicación de las normas jurídicas.

Así, y tal como destaca el Modelo de Código Tributario 2015, en su artículo 24, la potestad de aplicar tributos siempre corresponderá al Estado, sin embargo éste puede

encomendar la realización de todos los actos necesarios para su administración y recaudación a determinado ente público, en cuyo caso este ente se colocará como sujeto activo, es decir, como acreedor del tributo. En este último caso será sujeto activo el ente público titular de las potestades administrativas de gestión y recaudación del tributo, aun cuando ostente o no la potestad tributaria. Tal es el caso de las Administraciones Tributarias, las cuales ejercen la función de entes administradores y recaudadores de los tributos, o el caso de las Municipalidades o Alcaldías, las que son sujetos activos que reúnen en sí tanto la potestad tributaria, como las potestades de administración y recaudación.

De esta manera, la función principal de la Administración tributaria será la aplicación y fiscalización de las leyes tributarias, lo cual incluye, la satisfacción de las diferentes pretensiones tributarias, tales como comprobación de la obligación tributaria, la liquidación de la deuda, la notificación al obligado tributario, así como también el requerimiento de pago correspondiente, a través de los procedimientos tributarios de comprobación o fiscalización correspondientes, los cuales constituyen la "*transformación jurídico-administrativa del crédito tributario nacido de acuerdo con el Derecho material y, por ello, constituye la parte esencial del Derecho tributario administrativo en su conjunto*"[169], donde uno de los principales objetivos es constatar que se haya verificado el hecho generador de la obligación tributaria que coincida con el hecho imponible descrito en la ley.

Al respecto, Sainz de Bujanda nos enseña que la actividad inspectora o fiscalizadora de la Administración tiene las siguientes características:

- Tiene carácter procedimental y accesorio. La inspección es una fase del procedimiento de gestión, que trata de controlar la verdad objetiva de los datos de hecho tenidos en cuenta en la aplicación de las normas tributarias.
- Para la obtención de esta verdad objetiva, la Administración dispone de un conjunto de facultades y prerrogativas conferidas por el ordenamiento jurídico. Correlativamente, los sujetos pasivos se ven sometidos a una serie de deberes formales frente a esta actuación administrativa.
- Las funciones que se cumplen por la inspección tributaria son de doble naturaleza, ya que, al buscar el cumplimiento de las normas tributarias, se actúa en un doble frente: por un lado, asesorando al contribuyente, es decir, dándole a

169 HENSEL, Albert (1933): Derecho Tributario (traducción por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Madrid, Marcial Pons) P. 247.

conocer sus derechos y obligaciones y, por otro lado, reprimiendo la realización de infracciones tributarias, o sea, las situaciones irregulares, y permitiendo de esta forma la correcta liquidación de las deudas tributarias y la sanción de las infracciones tributarias[170].

Además de todo lo anterior, dentro del procedimiento de comprobación, existe un interés legítimo del deudor del impuesto en estar protegido frente a las posibles arbitrariedades de la Administración, en poder defender los derechos que le garantiza la ley, así como en poseer medios para inducir a la autoridad tributaria a que le restituya el importe satisfecho por encima de lo debido. Hensel opinaba que en el procedimiento de investigación prevalece la común colaboración entre la Administración y el obligado, y por ello la actividad inquisitiva sólo se producirá cuando el obligado no cumpla con sus deberes de colaboración o no lo haga de forma satisfactoria, sin perjuicio de que en todo caso la posición de la autoridad es más fuerte que la del obligado tributario[171].

Tal como hemos analizado en capítulos anteriores, la obligación tributaria del contribuyente únicamente nacerá cuando se haya verificado por él, el hecho imponible descrito en la ley, a su vez que el sujeto pasivo podrá legítimamente evitar este hecho generador, ya sea mediante una planificación tributaria o mediante mecanismos de economía de opción.

Al respecto, es importante recordar que los sistemas tributarios se configuran respecto de los impuestos contenidos en la leyes, sobre la base de la autodeterminación, es decir es el propio contribuyente quien al declarar determina su obligación tributaria, por ello el sistema se sustenta en la buena fe con la que los contribuyentes deben completar su declaración de impuestos y pagar los montos que conforme a ellos se determinen, o solicitar una devolución, según corresponda. Sin perjuicio de lo anterior, y de acuerdo a lo sostenido en los párrafos precedentes, las Administraciones tienen la facultad de revisar dichas declaraciones y verificar el contenido de las mismas, de tal forma que el contribuyente pueda probar con los documentos, libros de contabilidad, contratos u otros medios la verdad de sus declaraciones, así como también la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto, o que, en caso contrario, las Administraciones pueden objetarla dentro de los plazos de prescripción respectivos.

170 SAINZ DE BUJANDA, Fernando (1993): Lecciones de Derecho Financiero (Madrid, Publicaciones Facultad de Derecho Universidad Complutense de Madrid), p. 318-319

171 HENSEL, Albert (1933): Derecho Tributario (traducción por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Madrid, Marcial Pons) p. 324.

7.2 EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN, FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN Y LA CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO

¿Cuál es el rol de las administraciones tributarias en la aplicación de las cláusulas antiabuso?

De acuerdo a lo sostenido por Taveira Torres, la Administración debe realizar los esfuerzos para producir elementos de prueba necesarios y suficientes para demostrar la efectiva producción del hecho jurídico tributario, tomando en consideración que en este tipo de fiscalizaciones se invierte la carga de la prueba, y teniendo la Administración la carga de probar los actos, hechos, operaciones o negocios elusivos. Asimismo, la autoridad tributaria debe identificar los rendimientos y actividades económicas del contribuyente; todo lo anterior, dentro los términos legales y siempre respetando los derechos de los contribuyentes. Esto significa además respetar las garantías constitucionales de legalidad e igualdad, y sobre todo realizar esta fiscalización dentro de un debido procedimiento, respetando plenamente las competencias administrativas[172].

El autor brasileño, quien es además un exponente de la interpretación jurídica, sostiene que si el contribuyente no ha realizado el hecho jurídico, o habiéndolo realizado, lo hizo al amparo de una regla más beneficiosa, una de dos: o no se perfecciona ningún hecho jurídico tributario o se perfecciona aquel del régimen más benévolo. Y sólo mediante la demostración de una actitud orientada a la organización de actos con fraude a la ley o simulados, probados anteriormente, podrá la Administración actuar contra el contribuyente, desestimándolos y aplicando la ley tributaria superada por el fraude o la simulación[173].

El Profesor Casado Ollero sostiene al respecto, que esta actividad calificadora de la Administración en función antielusiva se incardina en el procedimiento de comprobación e investigación tributaria, cuyo objeto es constatar la realidad de los hechos acaecidos (sobre la base de los declarados por el contribuyente y de los que, por otras vías, tenga ya conocimiento la Administración), y del que podrá derivarse la regularización que se estime procedente de la situación tributaria del sujeto pasivo; regularización que podrá consistir en la recalificación de los hechos representados o reflejados por el propio contribuyente en su declaración, liquidación, y/o rectificación administrativa de

172 TAVEIRA TORRES, Heleno (2008): Derecho Tributario y Derecho Privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria (Madrid, Marcial Pons),
173 TAVEIRA TORRES, Heleno (2008): Derecho Tributario y Derecho Privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria (Madrid, Marcial Pons),

la interpretación y aplicación de las normas efectuada por aquél en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias"[174].

Al respecto, la jurisprudencia española nos enseña que el interés general inherente a la actividad inspectora de la Hacienda pública es vital en una sociedad democrática para el bienestar económico del país, como prevé el Convenio de Roma a la hora de legitimar la injerencia de la autoridad pública en el derecho al respeto de la vida privada y familiar, del domicilio y de la correspondencia de cualquier persona" (STC 50/1995); "impedir «una distribución injusta de la carga fiscal lleva consigo (...) la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta" (STC 110/1984); "La lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos y singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria" (STC 76/1990).

7.3 LA CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO Y LAS PLANIFICACIONES TRIBUTARIAS AGRESIVAS

Tal como lo expresamos en capítulos anteriores, los obligados tributarios pueden adoptar diferentes posiciones frente a sus obligaciones tributarias. Así, y en uno de los extremos, se encuentra la mayoría de los contribuyentes que eligen cumplir directamente sus obligaciones, es decir, declaran fielmente el contenido de sus operaciones económicas, aplican la legislación correspondiente a los hechos gravados que se hayan originado, luego determinan el impuesto a pagar y, finalmente, enteran en arcas fiscales el monto del impuesto determinado. Todas estas operaciones las realizan autónomamente, sin intervención de la Autoridad.

En el otro extremo se encuentran los contribuyentes que evaden impuestos, es decir, aquellos que omiten intencionalmente información en sus declaraciones impositivos, o que sus declaraciones contienen información maliciosamente falsa, o que no realizan declaraciones de impuestos, estando obligados a hacerlo.

Sin embargo, existe un área que no es bastante nítida, y a la cual se le ha dado la denominación de "planificación tributaria agresiva", y que constituye uno de los principales desafíos de las Administraciones Tributarias modernas al momento de aplicar el derecho tributario material en su labor diaria de fiscalización.

174 CASADO OLLERO, G. (2000): "Legalidad tributaria y función calificadora de la Administración Fiscal", Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, número 16.

Así, con el objetivo de realizar una correcta fiscalización de estas operaciones, los países han tomado diferentes acciones, tales como la incorporación de cláusulas antielusivas especiales, la creación de una cláusula antiabuso general, así como también nuevas obligaciones de entrega de información para los contribuyentes y sus asesores fiscales, las cuales en todo caso deben tener como característica la disponibilidad de información oportuna, específica y comprensiva.

De esta manera, cuando pensamos en el concepto de planificaciones tributarias agresivas, lo relacionamos inmediatamente con incertidumbre jurídica. Por un lado existe incertidumbre para los contribuyentes, y por otro lado existirá incertidumbre para la Administración. La posición de los contribuyentes naturalmente consistirá en argumentar que estas operaciones y negocios se enmarcan dentro de las economías de opción o planificaciones tributarias, mientras que la Administración tendrá la difícil misión de comprobar que estamos en presencia de economías de opción o si, por el contrario, se trata de operaciones elusivas donde se debiese aplicarse la cláusula general antiabuso, en caso de que esta se encuentre vigente en la legislación doméstica.

Ahora bien, si concebimos a la planificación fiscal agresiva como aquella conducta destinada a reducir la carga tributaria de los contribuyentes aprovechándose de los vacíos legales o de la estructura del ordenamiento tributario, la OCDE ha sido bastante clara al señalar que en materia de fiscalidad las empresas deben contribuir a las finanzas públicas de los países de acogida efectuando el pago puntual de sus deudas fiscales. Así, las empresas deben cumplir las disposiciones legales y reglamentarias de carácter fiscal de todos los países en los que ejercen su actividad y deben hacer cuanto esté a su alcance para actuar de conformidad con la letra y el espíritu de dichas disposiciones legales y reglamentarias. Esto incluiría medidas tales como comunicar a las autoridades competentes la información necesaria para el cálculo correcto de los impuestos que hayan de pagarse en relación con sus actividades y adaptar las prácticas en materia de precios de transferencia al principio de plena competencia[175].

En esta labor de fiscalización de las planificaciones fiscales agresivas puede que un contribuyente que adopte una serie de posiciones contrarias a las opiniones de la Administración defienda luego sus posiciones en los tribunales, y en caso que pierda la mayoría o todos sus casos, lo más seguro es que revise y rediseñe su estrategia fiscal. Por otro lado, una Autoridad Tributaria que frecuentemente impugne las posiciones adoptadas por los contribuyentes, pero que sus interpretaciones sean revertidas luego

175 OCDE (2011) Guidelines for multinational enterpresises, p. 14

en sede judicial, tendrá que analizar y replantear su opinión e interpretación de la ley, o hacer presente al poder legislativo la existencia de lagunas legales que merecen una modificación de carácter legal

De acuerdo a la OCDE, existen dos áreas de preocupación para las Administraciones Tributarias en lo referente a la planificación tributaria agresiva, los cuales son:

- Planificación que implique una posición impositiva que sea sostenible pero que no tenga consecuencias fiscales. Las preocupaciones de los organismos fiscales se refieren al riesgo de que la legislación fiscal puede ser mal utilizada para lograr resultados que no fueron previstos por los legisladores. Esto es exacerbado además por el período, a menudo largo, entre que los esquemas tributarios son ideados y ejecutados por parte de los contribuyentes, y las operaciones son efectivamente fiscalizadas por parte de la Administración.
- Tomar una posición fiscal favorable al contribuyente sin revelar abiertamente que existe incertidumbre sobre si los asuntos significativos en la declaración de impuestos están de acuerdo con la ley. Las inquietudes de la Administración se refieren al riesgo de que los contribuyentes no divulguen su incertidumbre o riesgo en relación con las áreas grises del derecho[176].

Hay que tener presente además que las auditorías fiscales y procedimientos de comprobación continuarán desempeñando un papel clave en la detección, la disuasión y la prevención de la planificación fiscal agresiva. Sin embargo, las auditorías tradicionales por sí solas pueden no ser una manera eficaz de obtener información oportuna, específica y completa sobre esquemas agresivos de planificación tributaria.

Si bien el fenómeno de la elusión tributaria ha sido estudiado a nivel doméstico por las legislaciones tributarias y aplicado igualmente por las Administraciones, el fenómeno de la globalización, tan beneficioso para el intercambio comercial, así como también tan importante para el desarrollo de las naciones, ha traído al mismo tiempo un desafío para el derecho tributario moderno, el cual consiste en hacer frente al fenómeno de la elusión, tal como lo ha reconocido el Plan de Acción para la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, el cual ha señalado que "*Estos fenómenos han creado oportunidades para que las multinacionales minimicen enormemente su carga tributaria. Esto ha motivado una situación tensa en la que los ciudadanos se han*

176 179 OCDE (2011) Guidelines for multinational enterpresises,

sensibilizado cada vez más sobre las cuestiones de equidad tributaria, y finalmente se ha convertido en una cuestión crítica para todas las partes:

- Los gobiernos se ven perjudicados. Muchos gobiernos tienen que hacer frente a menores ingresos y a mayores costes de cumplimiento. Además, la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) socava la integridad del sistema tributario, ya que el público, la prensa y algunos contribuyentes consideran que los bajos impuestos declarados por las grandes empresas son injustos. En los países en desarrollo, la falta de ingresos tributarios lleva a una escasez crítica de financiación de la inversión pública que podría ayudar a promover el crecimiento económico. La asignación general de los recursos, afectada por consideraciones impositivas, no es óptima.

- Los contribuyentes se ven perjudicados a título individual. Cuando las normas tributarias dejan que las empresas reduzcan su carga fiscal mediante el traslado de sus ingresos fuera de las jurisdicciones en las que se realizan las actividades que generan esos ingresos, otros contribuyentes de esa jurisdicción tienen que soportar una carga mayor.

- Las empresas se ven perjudicadas. Por un lado, puede que las multinacionales tengan que hacer frente a un riesgo importante para su reputación si su tipo impositivo efectivo se considera demasiado bajo. Al mismo tiempo, cada empresa puede evaluar dichos riesgos de manera diferente y si no se aprovechan las oportunidades legales para reducir la carga tributaria de una empresa ésta puede encontrarse en situación de desventaja competitiva. Del mismo modo, las empresas que solo operan en mercados internos, incluyendo a las empresas familiares o a las nuevas empresas innovadoras, tienen dificultades a la hora de competir con las multinacionales, pues carecen de los recursos que éstas tienen para trasladar sus beneficios más allá de sus fronteras para eludir o reducir sus impuestos. La competencia se ve perjudicada por las distorsiones inducidas por la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios[177].

Sobre la materia, cabe señalar que los riesgos de abuso de las formas jurídicas se acentúan en la interacción de entidades o en configuraciones jurídicas implementadas por empresas relacionadas o asociadas, por lo que en estos procesos de comprobación se debe realizar un análisis de los casos con una mirada integral de grupo económico, teniendo presente que las figuras elusivas se pueden dar en cualquier ámbito, sea

177 OCDE (2014) Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficiosp. 8 y 9.

de grandes empresas, medianas, pequeñas o personas naturales, como asimismo es recomendable realizar un análisis de riesgos de grupos económicos o entidades asociadas.

En todo caso, en estos procesos de fiscalización, actividades preventivas o correctivas, se deberá documentar de buena forma la sustancia económica de la o las operaciones. Así por ejemplo, se deberá solicitar al contribuyente un informe de factibilidad económica que sirvió o servirá de base o respaldo a la operación efectuada o que se efectuará, según corresponda. En este mismo sentido, se deberá documentar de manera correcta la situación contable de las operaciones efectuadas o por efectuar y siempre deberán tenerse en consideración los principios subyacentes a las señaladas operaciones.

En los procesos de comprobación y fiscalización donde se detecten planificaciones tributarias agresivas se deberá tener especial consideración y cuidado con los siguientes elementos, los cuales además han sido identificados por la jurisprudencia, como indicativos de situaciones de abuso de las formas jurídicas, entre los cuales destacan, casos en que los beneficios tributarios de la transacción o planificación son desproporcionados, o donde el esquema o transacción efectuada sólo se justifica porque "produce un buen efecto tributario", esquemas "circulares" que suponen hacer circular los fondos, mercancías o bienes entre las mismas empresas aunque ello no tenga una explicación de fondo, salvo producir una ventaja tributaria, así como también la utilización de un régimen de nula o baja tributación, usualmente un paraíso tributario, o de sociedades sin personal ni funciones, que movilizan importantes fondos o activos, desproporcionados para la empresa en cuestión.

7.4 LA CARGA DE LA PRUEBA Y LA CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO

En el mes de marzo del año 2016 se realizó una consulta, a través del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, a las Administraciones donde se les preguntaba cuáles eran los principales desafíos en la aplicación de las cláusulas antiabuso, y la totalidad coincidió en que el principal desafío consiste en la prueba de la elusión, tomando en consideración además la complejidad de las estructuras fiscales asumidas por los contribuyentes.

En España, por ejemplo se identifica como uno de los desafíos principales la carga de la prueba y el nivel formativo de los inspectores, ya que cuando se aplica la cláusula antielusiva durante un procedimiento de fiscalización es imprescindible una formación

jurídica para proceder a su análisis, por ello resulta fundamental la institución de la comisión consultiva para la apreciación del fraude a la ley.

Así, la carga de la prueba dentro de las cláusulas generales abusivas tiene una importancia fundamental ya que en la mayoría de los sistemas tributarios que incorporan este tipo de cláusulas se invierte la carga de la prueba, es decir, es la Administración tributaria la que tiene la carga de probar que los actos, contratos, operaciones o negocios son elusivos, lo cual además tiene plena lógica, y se encuentra en concordancia tanto con los derechos constitucionales de los contribuyentes, como con las mismas atribuciones de las Administraciones, las cuales se encuentran limitadas siempre por el debido respeto de los derechos de los contribuyentes.

Así, para la elaboración del expediente de abuso o fraude de las formas jurídicas, la Administración, no sólo debe reunir los elementos probatorios que justifiquen su pretensión, sino que además, debe demostrar que las operaciones, negocios, actos o contratos del contribuyente se enmarcan dentro de las cláusulas antiabuso que regula la legislación tributaria.

7.5 LA NECESIDAD DE OBTENER INFORMACIÓN PARA FISCALIZAR LAS PLANIFICACIONES TRIBUTARIAS AGRESIVAS

Con el objetivo de fiscalizar y aplicar eficazmente la ley tributaria, las Administraciones Tributarias necesitan información. Esta la obtienen, tanto de los propios contribuyentes como de terceros que tienen el deber de informar. A su vez, estos requerimientos de información pueden realizarse de acuerdo a los requerimientos legales mínimos, como también mediante declaraciones voluntarias que pueden efectuar los contribuyentes.

Esta capacidad para obtener información puede tener un impacto más amplio en la planificación fiscal agresiva. Así, un sistema eficaz para reunir información puede actuar como un disuasivo a la planificación fiscal agresiva, en particular para los grandes contribuyentes corporativos cuyos comités de auditoría, accionistas y Directorio están exigiendo mayor seguridad en la gestión de los riesgos fiscales, por lo que las áreas de cumplimiento tributario o *tax compliance* están adquiriendo una creciente importancia dentro de las corporaciones. Las empresas saben que al verse involucradas en casos de incumplimiento de la ley tributaria, no solamente tendrá efectos monetarios al tener que asumir multas e intereses al momento de cumplir con sus tributos, sino que también tendrá un efecto negativo en su reputación con los consumidores, así como también

en su valor bursátil, lo que, al final del día, tendrá como consecuencia una disminución de las utilidades para sus dueños o accionistas.

La fuente tradicional de información que tienen las Administraciones consiste en las declaraciones de impuestos de los contribuyentes, así como también de información proporcionada por terceros que se encuentran legalmente obligados, tales como bancos e instituciones financieras, notarios, otras autoridades de gobierno, empleadores, asesores fiscales (el algunas legislaciones) entre otros, la que además es complementada con la información histórica del contribuyente.

Sin embargo, esta visión clásica, tiene importantes vacíos lo que pone en desventaja a las Administraciones, especialmente en la fiscalización de las planificaciones tributarias agresivas que potencialmente podrían representar elusión tributaria. Así, entre los vacíos que identificó el Estudio acerca del rol de los intermediarios fiscales de la OCDE, en el año 2008 se encontraron los siguientes:

- El tiempo de espera en la entrega de la información, significa que a menudo esa información es conocida ex post, es decir, el período comprendido entre que la transacción que se está implementando y la declaración que se presenta.
- Toma tiempo para evaluar y analizar una declaración, creando así incertidumbre para el contribuyente y un riesgo creciente para la administración tributaria, antes de que se concluya el procedimiento de comprobación.
- Dado que el acuerdo sobre la posición técnica puede tomar tiempo, cualquier respuesta legislativa a los defectos en la ley existente también puede ser retrasada, creando incertidumbre para los contribuyentes en general y pérdida adicional de ingresos para los gobiernos; y
- La falta de transparencia en el rendimiento, puede significar que a menudo hay lagunas en la comprensión de una transacción o arreglo particular[178].

Con el objetivo de obtener una información previa por parte de la Administración, así como también para contribuir a la seguridad jurídica de los contribuyentes, se han implementado procedimientos consistentes en declarar previamente las operaciones riesgosas.

Así, en un esfuerzo por resguardar la seguridad jurídica por una parte, y en la constante búsqueda de un cumplimiento tributario colaborativo por la otra, tanto la OCDE,

178 OCDE (2008) Study into the role of tax intermediaries, p. 28

a través de sus recomendaciones, como las legislaciones tributarias contemplan procedimientos de declaración previa, tanto voluntarios como obligatorios, de operaciones posiblemente elusivas. Este enfoque moderno del cumplimiento tributario consiste en poner en conocimiento de la Administración Tributaria operaciones que posiblemente constituyan elusión fiscal antes de que se lleven a cabo, y en otras ocasiones, solicitar un pronunciamiento previo de la Administración para la calificación y emita un pronunciamiento *ex ante* acerca del posible carácter elusiva de las operaciones que se pretenden llevar a cabo.

La importancia y rol de los asesores fiscales se reconoce en este tipo de medidas, tal como fue puesto en evidencia por estudio de OECD "*Study into the role of tax intermediaries*", donde se destacó la influencia que tienen los asesores fiscales en el diseño de esquemas de planificación fiscal agresiva, quienes además tienen a su cargo sus propias estrategias para determinar el riesgo tributario. El citado estudio incorpora un nuevo enfoque en relación a la planificación fiscal, reconociendo una interacción permitente que existe entre tres partes: la Administración, los asesores fiscales (o intermediarios fiscales) y los contribuyentes.

Países como Reino Unido, Portugal, Estados Unidos de América, Canadá e Irlanda han implementado sistemas de entrega de información temprana que permiten a las Administraciones conocer de forma oportuna los esquemas de planificación más utilizados, y no esperar a los procedimientos ordinarios de fiscalización y comprobación, con el objeto de analizar si éstos se encuentran dentro de la legislación vigente o si, por el contrario, caben dentro de los supuestos abusivos del derecho tributario.

De acuerdo a estudios de la OCDE, los países que utilizan normas de divulgación obligatoria temprana han encontrado que estas normas son muy eficaces ya que reducen significativamente el tiempo que tarda la administración tributaria en detectar un régimen elusivo; además permite procedimientos de fiscalización más eficaces basados en el riesgo, permiten una respuesta rápida mediante legislación; y tratan con agresividad los planes de planificación fiscal más rápidamente. Esto tiene un efecto disuasivo significativo y reduce el atractivo de la planificación fiscal agresiva[179].

179 OCDE (2011) Tackling Aggresive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure, OECD Publishing, p. 16.

Por su parte, las iniciativas de divulgación pueden ayudar a llenar la brecha entre la creación/ promoción de planes de planificación fiscal agresivos y su identificación por las autoridades fiscales. Por ejemplo, las normas obligatorias de divulgación temprana han demostrado ser muy eficaces para proporcionar a los gobiernos información oportuna, específica y completa sobre planes de planificación fiscal agresivos, lo que permite respuestas oportunas en materia de políticas y cumplimiento.

Por su parte, en el Reino Unido, se ha incorporado un procedimiento conocido como *DOTAS (Disclosure of Tax Avoidance Schemes)*, el cual tiene los siguientes objetivos:

- Asegura que un esquema de planificación tributario potencialmente agresivo no se desarrolle completamente sin detección, por lo que proporciona información temprana a la Administración sobre esquemas de elusión tributaria y permitir evaluar las posibles lagunas en la legislación.
- Identifica a los usuarios de esos esquemas para facilitar el trabajo de cumplimiento tributario del HMRC.
- Reducir la oferta de esquemas de elusión tributaria mediante la alteración de la economía de la elusión, reduciendo de esta manera los retornos de los planificadores y usuarios a medida que los esquemas se cierran más rápidamente[180].

De acuerdo a lo sostenido por Devereau, Freedman and Vella, los regímenes que proporcionan a las autoridades fiscales información acerca de los esquemas potencialmente abusivos son de gran utilidad, y tienen un lugar fundamental en la tarea de las Administraciones para reducir la elusión tributaria.

Así, la normativa establece la posibilidad a los contribuyentes para que puedan consultar si los actos, contratos, negocios o actividades económicas que expongan ante la Administración, podrían configurar o no alguna de las hipótesis de abuso de forma jurídica o simulación a que se refiere la Norma General Antielusión. Este procedimiento tiene por objetivo promover la prevención, la colaboración y el conocimiento compartido de las situaciones entre los contribuyentes y la Administración.

Así, por ejemplo, en Italia, en Francia y en Chile[181], los contribuyentes pueden solicitar a la Administración una resolución previa con el fin de aclarar si la legislación relevante

180 Michael Devereux, Judith Freedman and John Vella (2012) The Disclosure of Tax Avoidance Schemes Regime, CBT Report (Oxford, Oxford University Centre for Business Taxation), p. 10.

181 El artículo 26 bis del Código Tributario de Chile permite a los contribuyentes u obligados al pago de impuestos efectuar consultas al Servicio sobre la aplicación de las normas antiabuso a los actos, contratos, negocios o actividades económicas que, para tales fines, especifiquen adecuadamente. Bajo este precepto, estos contribuyentes, podrán consultar si las operaciones que indiquen son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme a la normativa general anti elusiva.

es aplicable a ciertos casos o si las operaciones y negocios que se pretende desarrollar podrían ser constitutivos de elusión, las cuales son vinculantes para la Administración, siempre en caso de que los elementos de hecho no varíen.

7.6 CATÁLOGOS DE ESQUEMAS TRIBUTARIOS

Siguiendo las recomendaciones y buenas prácticas internacionales en la materia, especialmente en el marco de la OCDE y de las instancias de coordinación de las Administraciones Tributarias de los distintos países, algunas Administraciones han publicado un "Catálogo de Esquemas Tributarios" con un listado de situaciones que podrían ser analizadas y estudiadas a objeto de precisar si constituyen planificaciones tributarias agresivas o elusión.

El documento de estos catálogos consiste en presentar guías de consulta que oriente a los contribuyentes acerca de las estructuras y planificaciones que se estudiarán para evaluar si persiguen eludir las obligaciones y generar ventajas tributarias artificiales y desproporcionadas. En este sentido, las Administraciones Tributarias de Portugal, Reino Unido y Chile ya han publicado catálogos que sirven para complementar la legislación antiabuso y promueven el principio de seguridad jurídica entre los contribuyentes.

7.7 PROCEDIMIENTO PARA LA DECLARACIÓN DE ABUSO O ELUSIÓN

En la mayoría de los países, será la administración la que declarará la elusión tributaria, y atendidos los principios de valores constitucionales en pugna, en particular el principio de legalidad y la seguridad jurídica, se han previsto paneles y comisiones de expertos que analicen los casos susceptibles de ser declarados como elusivos. Otro conjunto de países ha previsto en su legislación que sean los Tribunales Tributarios los que en definitiva declaren la elusión. En uno u otro caso, al final del día, serán los Tribunales Superiores de Justicia, o en el caso de Europa, los Tribunales Comunitarios, los que tendrán la última palabra acerca del carácter elusivo de los negocios fiscalizados, por lo que la litigación tributaria tendrá un rol fundamental en el desarrollo de esta institución. Estos Paneles o Comités son diseñados con el objetivo de asegurar la coherencia, imparcialidad e igualdad de los contribuyentes en la aplicación de las cláusulas antielusivas.

En los países Iberomericanos, durante el proceso de aplicación de las cláusulas antielusión por parte de las Administraciones, se utlizará con frecuencia el criterio de la realidad económica o interpretación económica, el cual jamás debe ser utilizado de

manera indiscriminada o discrecional, sino que en todo caso debe servir con eficacia para la calificación de las conductas elusivas.

Algunas legislaciones han elaborado una lista de preguntas que debería hacerse la Autoridad Tributaria con el fin de evaluar la aplicación de la cláusula general antielusiva. Así, por ejemplo en el Reino Unido se recomienda realizar las siguientes preguntas:

- ¿Existe un acuerdo que da lugar a una ventaja fiscal?
- ¿La ventaja fiscal se relaciona con uno de los impuestos a los que la Cláusula General Antielusiva se aplica?
- ¿Es razonable concluir que la obtención de una ventaja fiscal fue el propósito principal, o uno de los propósitos principales, del arreglo?
- ¿El arreglo es abusivo?

Uno de los principios desafíos en la aplicación de las cláusulas antiabuso consiste en enfrentar las críticas, tanto de su incorporación a los sistemas jurídicas, como de su aplicación por parte de las Administraciones. En efecto, cada vez que se pretende crear una cláusula antiabuso en un determinado ordenamiento jurídico tributario, no son pocas los críticas que cuestionan su constitucionalidad, en cuanto, y tal como lo señalamos en capítulos anteriores, estas normas están directamente relacionadas con el principio de la autonomía de la voluntad y de la libertad empresarial.

Por otra parte, la aplicación de las cláusulas antiabuso por parte de las Administraciones, no solamente debe respetar los principios constitucionales de libertad económica y libertad de contratación, sino que también, en su aplicación debe tener especial cuidado con una correcta interpretación del derecho y acertada calificación de los actos, contratos, operaciones o negocios que califica como abusivas o simuladas para el sistema tributario.

Una preocupación constante de los autores y estudiosos de las normas antiabuso, y con la cual estamos completamente de acuerdo, se refiere a que la aplicación de estas cláusulas afecta a la seguridad jurídica, debido al gran margen de apreciación que dejan al juzgador para valorar si concurre o no su presupuesto aplicativo. Ese amplio margen de apreciación deriva con frecuencia del hecho de que el presupuesto aplicativo de las normas antiabuso generales viene normalmente construido en torno a conceptos jurídicos indeterminados, cuyo núcleo, esencialmente valorativo, solo

permite una decisión orientada hacia las circunstancias del caso concreto[182]. Esta preocupación por la certeza del Derecho, también ha sido compartida por el Tribunal Constitucional de España, en el sentido de proteger la confianza o la perspectiva razonablemente fundada de los ciudadanos en cuál será la actuación de los poderes públicos en aplicación del Derecho (SSTC 200/1989, 136/1991 y 165/1999).

Al respecto, y como prueba de la inseguridad jurídica a la que se enfrentan los contribuyentes por la aplicación de la claúsula general antiabuso, el Informe sobre Propuestas para una Mayor Seguridad Jurídica en España, identifica como característico a las normas antiabuso a nivel global; el test de motivos económicos válidos, el cuál ha sido interpretado y clarificado por las legislaciones más avanzadas a través de circulares, señalando en qué casos concurren tales motivos económicos válidos y en qué situaciones resulta claro que ello no acontece, lo cual contribuye a que tales cláusulas no terminen operando como un test subjetivo que resulta conflictivo por los altos niveles de inseguridad jurídica que introduce[183].

Antes de entrar al detalle de las facultades de comprobación y fiscalización utilizadas por las Administraciones Tributarias, es preciso recordar que la cláusula general antielusiva es, entre otras, una facultad más de que disponen las Administraciones, un recurso adicional que le permite a la Administración desestimar los actos abusivos o elusivos y aplicar la tributación correcta. De esta manera, la aplicación de la cláusula general antielusiva se produce en el marco del procedimiento inspector de comprobación y fiscalización y la decisión de aplicarla se tomará en consideración a los antecedentes de hecho de cada caso en particular.

Una característica fundamental de la cláusula general antiabuso es que puede ser utilizada en situaciones no previstas en la legislación tributaria, particularmente en las cláusulas antielusivas especiales. Por esta razón, uno de los principales objetivos de las Administraciones Tributarias debe ser la investigación y la obtención de información relacionada con los nuevos modelos de actividad económica. Por ejemplo, identificar los modelos negocios relacionados con nuevos emprendimientos tales como, Uber, Cabify, Airbnb, Facebook, entre otros.

La interposición de personas jurídicas cuya única significación económica sea la de servir como instrumento para canalizar rentas de personas físicas cuya tributación se ve reducida de modo irregular por la actual diferencia de tipos impositivos, seguirá siendo

182 EY ABOGADOS (2015) Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica (Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid) p. 16

183 EY ABOGADOS (2015) Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica (Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid) p. 19

objeto de seguimiento general, sin perjuicio de análisis concretos que permitan detectar inconsistencias, como por ejemplo, por la indebida incorporación a los resultados de la actividad de gastos personales no relacionados con ésta.

7.8 LA RELACIÓN COOPERATIVA QUE DEBE EXISTIR ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS CONTRIBUYENTES

De acuerdo al estudio de la OCDE del año 2008 titulado "*El rol de los intermediarios fiscales*", se recomendó que las administraciones tributarias hicieran lo posible para crear un entorno propicio a la confianza y la cooperación mutua con el objetivo de fortalecer la relación cooperativa con las grandes empresas y con los intermediarios o asesores tributarios. En esta labor, las Administraciones deben lucir su comprensión basada en su conocimiento de la realidad empresarial, su imparcialidad, proporcionalidad y apertura, mediante la comunicación de información y la transparencia, así como su reactividad. Por su parte, en esta relación cooperativa, los contribuyentes deben comunicar información y ser transparentes en la entrega de la información a las Administraciones Tributarias.

La relación cooperativa entre la Administración y los contribuyentes tiene por objeto el oportuno cumplimiento de los impuestos en su debido momento, así como también entregar a la Administración los conocimientos de los factores comerciales y el *Know how* que impulsan las transacciones y las actividades de las empresas, para así entender correctamente el contexto general de una actividad o transacción. Este conocimiento comercial de los funcionarios de la Administración, así como también su especialización permitirá evitar procedimientos contenciosos evitables, que únicamente traen incertidumbre y costos para la Administración y los contribuyentes.

Por su parte, para los contribuyentes los beneficios esperados de los modelos de cumplimiento cooperativo consisten en mejorar la relación con la Administración basado en la confianza fundada y entendimiento mutuo que lleva a una menor incertidumbre respecto de las posiciones fiscales sobre temas que tengan diversas interpretaciones, lo cual permite trabajar en tiempo real y resolver de una manera más expedita los problemas evitando los litigios innecesarios, así como también la oportunidad de poner de manifiesto problemas relativos a las leyes tributarias o su administración[184].

184 OCDE (2013), La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo, OECD Publishing. P. 39.

Unido al cumplimiento cooperativo, y en caso de diferentes interpretaciones por parte de la Administración y de los contribuyentes, algunas naciones, tales como el Reino Unido e Italia han avanzado en técnicas alternativas de resolución de conflicto, tales como mediadores independientes o mediadores formados por las Agencias Tributarias, los cuales interceden en la posibilidad de llegar a un acuerdo consecuente con la estrategia oficial y ayudan a una recaudación más rápida[185].

A propósito del cumplimiento colaborativo, el Manual de las Administraciones define como una de las principales funciones de la Administración la "Asistencia", así sostiene que *"Las maneras más efectivas respecto de costos para recaudar impuestos es a través del cumplimiento voluntario por parte del público de las leyes tributarias. Cuantas más actividades de exigencia de cumplimiento sean necesarias, más costosa será la administración del sistema impositivo. Para alentar a los contribuyentes a cumplir con sus responsabilidades de pago de impuestos de manera voluntaria, es importante que la Administración los asista en la comprensión de sus responsabilidades. Esto se puede hacer a través de la asistencia al contribuyente por teléfono, por escrito, personalmente o utilizando herramientas de comunicación electrónica, tales como la tecnología de sitio web y el correo electrónico o a través de actividades de educación al contribuyente. Es esencial para la Administración Tributaria establecer procedimientos y procesos para brindar guía a los contribuyentes"*[186].

En los Países Bajos y en otros países, se utiliza un instrumento adicional para aumentar el cumplimiento fiscal de las grandes empresas: la supervisión horizontal. En este concepto de supervisión la administración tributaria y el contribuyente participan en una relación de confianza en la que las cuestiones fiscales se discuten por adelantado. El contribuyente tiene la obligación contractual de discutir posibles cuestiones fiscales con la administración tributaria a su vez y la administración tributaria promete reaccionar rápidamente. La ventaja para el contribuyente es que tiene fácil acceso a la administración tributaria y puede obtener la certeza por adelantado. Sin embargo, la supervisión horizontal no se aplica a las empresas que no cumplen. Además, en los Países Bajos es posible, en general, obtener certidumbre anticipada de las autoridades fiscales neerlandesas, pero esta certidumbre no se da en casos de evasión fiscal o si el contribuyente trata de explotar los límites de la legislación fiscal.

Dentro de esta actitud cooperativa que existe entre la Administración y los contribuyentes, se pueden destacar también los Códigos de Buenas Prácticas Tributarias

185 OCDE (2013), La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo, OECD Publishing. P. 57
186 ALINK, M. y VAN KOMMER, V. (2011): Manual de Administración Tributaria (CIAT, IBFD, Amsterdam) p. 101.

que voluntariamente faciliten a la Administración tributaria información adicional directamente relacionada con sus actuaciones y decisiones en materia fiscal con carácter previo o simultáneo a la presentación de sus declaraciones.

7.9 LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO EN EL DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL: UNA INTRODUCIÓN A "BEPS"

Delgado Pacheco define a las cláusulas antielusivas en el derecho tributario internacional como aquéllas normas domésticas o convenidas que, basadas en la técnica propia de las normas antielusión, tratan de evitar que actos o negocios con trascendencia internacional obtengan un tratamiento o unas ventajas fiscales impropias, dada la verdadera naturaleza de esos negocios, la realidad de las operaciones efectuadas o el carácter abusivo de aquéllos[187]. Al respecto, los países disponen de dos tipos de normas para fiscalizar la elusión internacional; por un lado se encuentran las cláusulas antielusión domésticas, tanto generales como especiales, y por otro lado, destacan las cláusulas antiabuso que los estados incorporan en los convenios de doble tributación.

Los desafíos que enfrenta el derecho tributario internacional, principalmente en lo que se refiere a la elusión tributaria, y vinculado al traslado de beneficios y erosión de la base imponible ha sido reconocido por la OCDE, organización que ha puesto en evidencia que la integración de las economías y los mercados nacionales se ha intensificado de manera sustancial en los últimos años, colocando contra las cuerdas al sistema fiscal internacional, diseñado hace más de un siglo. Así, las normas actuales han dejado al descubierto una serie de puntos débiles que generan oportunidades para la erosión de bases y el traslado de beneficios (en adelante BEPS, de acuerdo a sus siglas en inglés), haciendo necesario el diseño, creación e implementación de nuevas normas que permitan recobrar la confianza en el sistema y asegurar que los beneficios queden gravados allá donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor.

Así, en septiembre de 2013, los líderes del G20 avalaron el ambicioso y extenso Plan de acción BEPS, el cual contiene un paquete de 13 informes, publicados apenas dos años después, los cuales incorporan estándares internacionales nuevos o reforzados, así como medidas concretas para ayudar a los países a hacer frente al fenómeno BEPS.

187 DELGADO PACHECO, Abelardo (2005): "Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional", Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional, Septiembre-octubre 2005, N° 825, p. 99

De acuerdo a la OCDE, el plan BEPS sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios se refiere a estrategias de elusión tributaria fiscal que explotan vacíos e inconsistencias en las normas tributarias para transferir artificialmente los beneficios a países de baja tributación o que no tengan tributación alguna. Bajo el marco inclusivo, más de 100 países y jurisdicciones están colaborando para implementar las medidas BEPS y abordar BEPS[188]. La OCDE además destaca que el plan BEPS también busca proteger la libre competencia, ya que las empresas multinacionales, al trasladar artificialmente sus beneficios a otras jurisdicciones de baja o nula tributación, estarían en ventaja por sobre las compañías locales, lo que afectaría al libre mercado en general, lo que también afectaría el cumplimiento tributario del resto de los contribuyentes, quienes al percibir afectado el principio de igualdad tributaria optarían por reducir su cumplimiento tributario voluntario.

De esta manera, y partir del plan BEPS, las naciones ahora disponen de las herramientas necesarias para garantizar que las utilidades se gravarán en el lugar donde se realizan las actividades económicas que generan los beneficios y donde se crea el valor. Por otro lado, estas herramientas también brindan a las empresas mayor seguridad al reducir las disputas sobre la aplicación de las normas fiscales internacionales y la estandarización de los requisitos de cumplimiento.

La OCDE, a través de diversos estudios, ha identificado las causas de los problemas tributarios actuales, entre los que destaca a la elusión tributaria, lo que ha tenido como consecuencia una recaudación de impuestos inferior a la que debería. Así, en la nota explicativa del plan BEPS señaló que "*Aunque medir el alcance de BEPS es todo un reto, los resultados del trabajo desarrollado desde 2013 confirman la magnitud potencial del problema, con datos que indican que la pérdida recaudatoria en el impuesto sobre sociedades estaría entre un 4 y un 10% de la recaudación global por este impuesto, es decir, de 100 a 240 mil millones de dólares anuales. Las pérdidas vienen provocadas por diversas causas, incluyendo las estrategias de planificación fiscal agresiva seguidas por algunas empresas multinacionales, la interacción entre las normas fiscales internas, la falta de transparencia y coordinación entre administraciones tributarias, los efectos de la competencia fiscal, los limitados recursos disponibles en los países para la aplicación de las normas y las prácticas tributarias perniciosas. Las filiales de las empresas multinacionales que residen en países de baja tributación declaran un margen de beneficios (en relación a sus activos) que duplica el promedio de su grupo, mostrando cómo BEPS provoca distorsiones económicas. El impacto de BEPS sobre*

188 http://www.oecd.org/tax/beps/. Última visita 15/03/2017.

la recaudación total se estima superior en países en vías de desarrollo que en países desarrollados dada su mayor dependencia de la recaudación por dicho impuesto. En una economía global, los gobiernos deben cooperar y abstenerse de implementar prácticas tributarias perniciosas, para así hacer frente de manera efectiva a la elusión fiscal y poder ofrecer un entorno más seguro que busca mantener las mejores prácticas y estándares acordados internacionalmente para atraer y mantener inversiones. Fracasar en el logro de dicha cooperación reduciría la eficacia del impuesto sobre sociedades como herramienta para la movilización de recursos nacionales, lo que tendría un impacto desproporcionadamente dañino en los países en vías de desarrollo[189]*."*

Por otra parte, el paquete BEPS también recoge metodologías comunes que facilitarán la convergencia entre las prácticas nacionales de los países interesados a la hora de limitar la erosión de la base imponible a través de gastos financieros, por ejemplo, mediante préstamos intragrupo o con terceros que generan una deducción excesiva de intereses. Asimismo, estas metodologías comunes también se refieren a cambios en las legislaciones internas, o en los convenios cuando sea preciso, con vistas a neutralizar los desajustes provocados por mecanismos híbridos que menoscaban su base imponible y la de sus socios. Se han acordado una serie de recomendaciones para el diseño de normas internas y cláusulas del Modelo de Convenio, junto con un comentario detallado para su implementación. También hay directrices basadas en mejores prácticas para aquellos países que busquen reforzar sus legislaciones internas en relación a la declaración obligatoria de las transacciones, acuerdos o estructuras agresivas o abusivas por parte de los contribuyentes, así como los pilares fundamentales para unas normas CFC efectivas.

Las acciones BEPS son las siguientes:

- **Acción 1** – Abordar los retos de la economía digital para la imposición

  Al respecto, se han elaborado normas y mecanismos de implementación dirigidos a facilitar la recaudación del impuesto sobre valor añadido (IVA) en el país donde se encuentra el consumidor en los supuestos de transacciones transfronterizas de empresa a consumidor (B2C, por sus siglas en inglés). Estas medidas tienen como objetivo garantizar la igualdad de condiciones entre proveedores internos y extranjeros, y facilitar una recaudación eficiente del IVA devengado en dichas transacciones. Se han descrito y analizado diversas opciones técnicas para tratar con los desafíos fiscales generalizados que plantea la economía digital, como los relativos al nexo y a los datos.

189 Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Nota Explicativa Informes Finales 2015, p. 7.

- **Acción 2** – Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos

  Se ha desarrollado una metodología común que facilitará la convergencia de las prácticas nacionales a través de normas internas y convencionales dirigidas a neutralizar tales mecanismos. Esta metodología contribuirá, por un lado, a prevenir la doble no imposición mediante la eliminación de los beneficios fiscales derivados de dichos desajustes y, por otro lado, a poner fin a las costosas deducciones múltiples por un único pago, a las deducciones en un país sin el correspondiente gravamen en el otro y a la generación de múltiples créditos fiscales por un único impuesto pagado en el extranjero.

- **Acción 3** – Refuerzo de la normativa sobre CFC

  El informe formula recomendaciones, bajo la forma de una serie de bloques fundamentales, que contribuirán a diseñar unas normas CFC efectivas, reconociendo al mismo tiempo la posibilidad de que cada jurisdicción, en función de sus prioridades, pueda conferir a estas normas unos objetivos políticos diferentes. Estas recomendaciones no constituyen estándares mínimos, pero están diseñadas para garantizar que las jurisdicciones que opten por implementarlas sean capaces de impedir de manera eficaz que los contribuyentes trasladen beneficios a filiales no residentes.

- **Acción 4** – Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros

  La lucha contra las deducciones excesivas de intereses, incluidos aquéllos que financian la producción de rentas exentas o diferidas, debe abordarse de manera coordinada dada la importancia de tener en cuenta los riesgos relacionados con la competencia y al mismo tiempo garantizar que las limitaciones a la deducibilidad de intereses no generen doble imposición. La metodología acordada pretende, por un lado, asegurar que las deducciones de intereses netos de una entidad estén directamente vinculadas a una renta gravable generada por sus actividades económicas y, por el otro lado, promover una mayor coordinación de las normas nacionales en este ámbito.

- **Acción 5** – Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia

  Las preocupaciones actuales sobre prácticas tributarias perniciosas se centran fundamentalmente en los regímenes preferenciales que pueden utilizarse para el traslado artificial de beneficios y en la falta de transparencia de ciertos tax rulings

(decisiones administrativas relativas a contribuyentes concretos). El informe de la Acción 5 señala un estándar mínimo basado en una metodología que permite evaluar si existe una actividad sustancial en un régimen preferencial.

- **Acción 6** – Impedir la utilización abusiva de convenios

El informe de la Acción 6 recoge un estándar mínimo para prevenir el abuso, también a través de treaty shopping (búsqueda del convenio más favorable), así como nuevas normas que proporcionan cláusulas de salvaguarda para prevenir el abuso de los convenios, ofreciendo cierto grado de flexibilidad sobre el modo de hacerlo. Estas nuevas normas anti-abuso convencionales incluidas en el informe hacen frente en primer lugar al treaty shopping, que abarca las estrategias seguidas por una persona no residente de un Estado para tratar de acceder a los beneficios de un convenio fiscal concluido por ese Estado.

- **Acción 7** – Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP

Los convenios fiscales prevén con carácter general que los beneficios empresariales de una entidad no residente sean gravables en un Estado sólo en la medida en que dicha entidad tenga un establecimiento permanente en dicho Estado al que se le puedan atribuir beneficios. De esta manera, la definición de establecimiento permanente en los convenios resulta crucial a la hora de determinar si la entidad no residente debe tributar en tal Estado. El informe incluye cambios a la definición de establecimiento permanente del artículo 5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, artículo que ha sido ampliamente seguido como punto de partida en las negociaciones de los convenios fiscales. Estos cambios hacen frente a las técnicas empleadas para esquivar el nexo fiscal, mediante por ejemplo el reemplazo de los distribuidores por mecanismos de comisionistas o la fragmentación artificial de las actividades.

- **Acciones 8 - 10** – Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor

La Acción 8 examinó las cuestiones relativas a precios de transferencia de operaciones vinculadas que involucraban activos intangibles, dado que este tipo de activos son por definición móviles y con frecuencia difíciles de valorar. La distribución inadecuada de los beneficios generados por intangibles valiosos ha contribuido en gran medida a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios. Por su parte, la Acción 9 se ocupa de la atribución contractual de riesgos, concluyendo que sólo se respetarían cuando dichas atribuciones

se correspondieran efectivamente con la toma de decisiones y, por ende, con el ejercicio de un control efectivo sobre tales riesgos. La Acción 10 se ha concentrado en otras áreas de alto riesgo, como la atribución de beneficios resultante de operaciones vinculadas que carecen de lógica comercial, el uso selectivo de métodos de precios de transferencia con el objeto de desviar los beneficios derivados de las actividades económicamente más importantes del grupo multinacional, y el uso de ciertos tipos de pagos entre miembros del grupo multinacional (como gastos de gestión o gastos correspondientes a la sede principal) para erosionar la base imponible sin que exista una correspondencia con la creación de valor. El informe combinado contiene directrices revisadas que dan respuesta a estas cuestiones, garantizando así que las normas de precios de transferencia ofrezcan resultados que alineen mejor los beneficios operativos y las actividades económicas que los generan.

El informe contiene igualmente directrices sobre transacciones transfronterizas que involucran materias primas o servicios intragrupo de bajo valor añadido. Como estas dos cuestiones fueron identificadas como de importancia decisiva de para los países en vías de desarrollo, , las directrices se verán complementadas con un trabajo adicional, a iniciativa del Grupo de Trabajo sobre Desarrollo del G20, que proporcionará conocimiento, mejores prácticas y herramientas a los países en vías de desarrollo para valorar las transacciones de materias primas a efectos de la aplicación de las normas de precios de transferencia y para prevenir la erosión de sus bases imponibles a través de pagos que erosionan la base.

- **Acción 11** – Evaluación y seguimiento de BEPS

La Acción 11 utiliza los datos y metodologías actualmente disponibles y concluye que existen limitaciones significativas que obstaculizan seriamente los análisis económicos sobre la escala y el impacto económico de BEPS, por lo que se requiere una mejora tanto del acceso a los datos como de las metodologías. Teniendo en cuentas las dificultades en acceder a los datos, se ha creado una tabla de seis indicadores de BEPS empleando diferentes fuentes de información y evaluando distintas prácticas BEPS. Estos indicadores proporcionan señales claras que advierten la existencia de BEPS y sugieren que este fenómeno se ha visto incrementado con el paso del tiempo. Nuevos estudios empíricos de la OCDE estiman, aún reconociendo la complejidad de BEPS y las limitaciones ya indicadas, que la pérdida recaudatoria global del impuesto sobre sociedades puede encontrarse entre los 100 y los 240 mil millones de dólares estadounidenses.

- **Acción 12** – Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva

  Uno de los desafíos fundamentales a los que se enfrentan hoy las administraciones tributarias de todo el mundo es la falta de información puntual y completa sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva. Un acceso precoz a dicha información ofrece la posibilidad de responder rápidamente a los riesgos fiscales a través de evaluaciones de riesgos, procedimientos de inspección o cambios en la legislación. El informe de la Acción 12 establece un marco modular de guías basadas en mejores prácticas para su uso por aquellos países que carezcan de normas de declaración obligatoria y deseen idear un régimen que satisfaga su necesidad de obtener información anticipada sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva o abusiva y sus usuarios. Las recomendaciones que proporciona el informe no constituyen un estándar mínimo, por lo que los países son libres para introducir o no estos regímenes de declaración obligatoria. El marco propuesto también está previsto para aquellos países que cuenten con regímenes de declaración obligatoria pero deseen mejorar su eficacia. Las recomendaciones ofrecen la necesaria flexibilidad para buscar un equilibrio entre la necesidad del país de una mejor y más temprana información y los costes de cumplimiento para los contribuyentes. Además, ofrece recomendaciones específicas en forma de mejores prácticas para combatir estructuras de planificación fiscal, así como para mejorar la coordinación y el intercambio de información entre administraciones tributarias.

- **Acción 13** – Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia

  Una mejor y más coordinada documentación sobre precios de transferencia incrementará la calidad de la información proporcionada a las administraciones tributarias y reducirá los costes de cumplimiento para las empresas. El informe de la Acción 13 contiene un enfoque estandarizado en tres niveles de la documentación sobre precios de transferencia, incluyendo un estándar mínimo en relación al informe país por país. Este estándar mínimo refleja el compromiso de implementar el informe país por país de manera consistente.

- **Acción 14** – Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias

  Los países reconocen que los cambios introducidos por el proyecto BEPS pueden provocar cierta inseguridad jurídica y que, si no se toman medidas, podrían incrementar en el corto plazo los casos de doble imposición y de conflictos sujetos a procedimiento amistoso. Los países, admitiendo la importancia de eliminar la

doble imposición como un obstáculo al comercio transfronterizo y a la inversión, se han comprometido con un estándar mínimo en relación a la resolución de conflictos derivados de los convenios. En particular, dicho estándar incluye un fuerte compromiso político a favor de una resolución de conflictos más rápida y efectiva a través de procedimiento amistoso. El compromiso también conlleva el establecimiento de un mecanismo efectivo de seguimiento para garantizar que el estándar se cumple y que los países hacen avances hacia una resolución más rápida de los conflictos. Además, un amplio número de países se ha comprometido a introducir de manera inminente el arbitraje preceptivo y vinculante en sus convenios fiscales bilaterales.

- **Acción 15** – Desarrollar un instrumento multilateral

Aprovechando la experiencia de expertos en Derecho Internacional Público y Derecho Fiscal, el informe de la Acción 15 explora la viabilidad técnica de un instrumento multilateral conducente a implementar las medidas convencionales de BEPS a través de la enmienda de los actuales convenios fiscales bilaterales.

CONCLUSIONES

La libertad que tienen las personas para organizar sus negocios es un principio universal, que además es aceptado y reconocido a nivel internacional en todas las naciones libres, por eso, un estudio de las cláusulas antiabuso debe comenzar con un análisis del principio de la autonomía de la voluntad, el cual en la ciencia del Derecho tributario se encuentra representado por la economía de opción y la planificación tributaria.

Al respecto, es importante destacar que, no solamente las economías de opción explícitas, es decir aquellas reconocidas expresamente por la legislación tributaria, son las únicas permitidas y aceptadas por el sistema jurídico tributario, sino que también aquéllas economías de opción implícitas, es decir, que encuentran su fuente directamente en el principio de la autonomía de la voluntad.

Por lo que desconocer esta libertad de los contribuyentes, sería desconocer aquellos principios fundamentales y constitucionales que dirigen el actuar de los contribuyentes. En efecto, en el estudio y análisis de los sistemas jurídicos estudiados, tanto la doctrina, como la legislación y la jurisprudencia reconocen este principio, el cual además debe ser respetado por las Administraciones en sus labores de comprobación y fiscalización.

Sin embargo, y tal como ocurre en derecho privado, la autonomía privada de las personas encuentra sus límites, más aún en la esfera del derecho tributario, el cual no comparte precisamente las mismas características del Derecho privado. Así, el Derecho tributario encuentra límites constitucionales que deben ser respetados tanto por la Administración como por los contribuyentes, en particular en lo referente al principio de legalidad, principio de igualdad tributaria y capacidad económica.

De esta manera, no le es permitido a la Administración crear nuevos hechos imponibles que los descritos en la ley, así como tampoco al contribuyente sustraerse artificialmente de un hecho imponible descrito en la ley y que haya sido realizado por él.

En el desarrollo histórico de las cláusula general antiabuso encontramos que, tanto los sistemas tributarios, como la jurisprudencia han creado diferentes doctrinas y normas que autorizan a la Administración a desestimar las operaciones abusivas y ficticias que pretenda hacer valer el contribuyente para evitar o disminuir su obligación tributaria.

Ya se le denomine fraude a la ley en España, abuso de las formas jurídicas en Alemania, abuso del derecho en Francia, teoría del nuevo realismo en el Reino Unido, doctrina de la sustancia sobre la forma en Estados Unidos o criterio de interpretación económica en Sudamérica, todas estas teorías, doctrinas y normas tienen en común hacer prevalecer la realidad por sobre las apariencias, por sobre el engaño y, al final del día, hacer prevalecer los principios de legalidad y de igualdad en materia tributaria.

Eso sí, y tal como analizamos a lo largo de esta obra, el abuso y la teoría del fraude a la ley no son temas fáciles de analizar, sino que por el contrario, requieren una comprensión y estudio superior al de cualquier otro tema de la ciencia tributaria, especialmente porque se encuentran comprometidos principios constitucionales, tales como la seguridad jurídica y la libertad empresarial, los cuales deben ser protegidos y cautelados, principalmente, por la Administración en la aplicación de las cláusulas antiabuso.

Así, el gran desafío estará en identificar cuándo se estará en presencia de economías de opción y planificaciones tributarias y cuándo de conductas abusivas, por lo que el análisis de las planificaciones tributarias agresivas consistirá en el objetivo principal de los procesos de comprobación contemporáneos. En efecto, para la ley tributaria el concepto de "planificaciones tributarias agresivas" no existe, sino que, o es economía de opción, o es planificación tributaria, o serán, en caso contrario, conductas y operaciones abusivas, y en este último caso, serán las Administraciones Tributarias quienes tendrán la carga de probar que los actos, contratos, operaciones y negocios de los contribuyentes son abusivos.

Por otro lado, las cláusulas antiabuso desarrolladas en los sistemas jurídicos Sudamericanos que buscan evitar el abuso de las formas jurídicas encuentran su fuente normativa, principalmente en el sistema alemán y en el español, así como también en los desarrollos jurisprudenciales anglosajones, por lo que aprender de estos sistemas se ha transformado en un desafío para los países Sudamericanos. Sin embargo, y tal como estudiamos, las normas europeas datan de hace ya bastante tiempo y han sufrido igualmente modificaciones, por lo que no sería extraño que la legislación antiabuso Sudamericana deba también transitar por un período similar, sin perjuicio de que ya existen criterios desarrollados que reconocen y sancionan el abuso de las formas

jurídicas dentro del Derecho tributario.

Finalmente, son las Administraciones tributarias, dentro de sus facultades de comprobación y fiscalización, las llamadas a aplicar las cláusulas antiabuso, las que en todo caso deben tener una aplicación excepcional, respetando plenamente los derechos de los contribuyentes, y además tomando en consideración que la carga de la prueba en estos expedientes será siempre de la Administración, quien deberá probar el abuso o simulación de los contribuyentes, tanto en sede administrativa como judicial.

BIBLIOGRAFÍA

AGUALLO AVILÉS, Á. y PÉREZ ROYO F. (1996),. *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria* (Aranzadi, Pamplona).

ALINK, M. y VAN KOMMER, V. (2011): Manual de Administración Tributaria (CIAT, IBFD, Amsterdam)

ARIAS CAÑETE, M.A. (1979): "Fraude de ley y economía de opción", *Estudios de Derecho Tributario,* Vol. I, (IEF, Madrid).

ARNOLD, B. (1997): *The Canadian General Anti-Avoidance Rule,* in *Tax Avoidance and the Rule of Law* (The Netherlands, Editorial Cooper, IBFD)

BETTI, E. (1975): *Interpretación de la ley de los actos jurídicos* (Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas),

CALDERÓN CARREÑO, J.M. y RUIZ ALMENDRAL, V. (2010) "La codificación de la "doctrina de la sustancia económica" en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el "sustancialismo", Revista Quincena Fiscal: revista de actualidad fiscal, N° 15-16, septiembre I-II, Madrid.

CALVO ORTEGA, R., (2005): *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General* (9ª edición, Madrid, Editorial Thomson-Civitas).

CALVO VÉRGEZ, J., Cláusula antiabuso *versus* fraude de ley: ¿dos conceptos semejantes en la ley general tributaria?, Crónica Tributaria, número 123/2007 (11-39).

CANH-SPEYER, P. (2004) XXVIII Jornadas colombianas de derecho tributario. "La defraudación fiscal y el fraude a la ley tributaria: luces y sombras".

CARRERAS MANERO, O. y DE MIGUEL ARIAS S. (2013), "La relevancia de las libertades comunitarias en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal", Revista Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, N° 17-2013.

CASADO OLLERO, G. (2000): "Legalidad tributaria y función calificadora de la Administración Fiscal", *Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid,* número 16.Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria (2001): *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria* (Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid)

DE BROE, L. (2008) International Tax Planning and Prevention of Abuse: A Study Under Domestic Tax Law, Tax Treaties and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies, ed. IBFD,

DE CASTRO, Federico (1991): *Derecho Civil de España* (reedición fascimilar de la edición publicada por el Instituto de Estudios Políticos, Madrid, Civitas),

DE CASTRO, F. (1991) *El Negocio Jurídico* (Madrid, Civitas)

DELGADO GONZÁLEZ, A. (2004) El conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el negocio en fraude de ley y la simulación en la nueva ley general tributaria, Monografías Carta Tributaria, 11/2004.

DELGADO PACHECO, A. (2004) *Las normas generales antielusión en la LGT/2003* (Madrid, Editorial Aranzadi).

DEVEREAUX M., FREEDMAN J. and VELLA J., (2012) Tax Avoidance , CBT Report, Paper 1, Oxford University Centre foro Business Taxation,

DÍEZ-PICAZO (1974): *El Abuso del Derecho y el Fraude a la Ley en el nuevo Título Preliminar del Código Civil y el problema de sus recíprocas relaciones*" , Documentación jurídica, p. 1344.

DURÁN- SINDREAU- BUXADÉ (2007) *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de voluntad y causa en los negocios*, (Pamplona: Aranzadi)

EVANS DE LA CUADRA, E. y EVANS ESPIÑEIRA, E. (1997), *Los tributos ante la Constitución*, (Editorial Jurídica de Chile, Santiago)

EY ABOGADOS (2015) *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica* (Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid)

FALCÓN Y TELLA, R. (1995): "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I); su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6 CC", *Quincena Fiscal, número 17*

FALCÓN Y TELLA R., (1995) "El fraude a la ley tributaria para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de la figura, *Quincena fiscal Nº 18*.

FERRARA, F. (1960): "*La simulación de los negocios jurídicos*", (Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado).

FERREIRO LAPATZA, J. (2001): "Economía de Opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", *Revista Técnica Tributaria,* núm. 52.

FIGUEROA VALDÉS, J. (1985) *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución de 1980* (Editorial Jurídica de Chile, Santiago),

GARCÍA NOVOA, C. (2004): "Un nuevo instrumento para la lucha contra la elusión fiscal en la Ley General Tributaria de 2003", en Las reformas fiscales en Europa, (IEF, Madrid),

GARCÍA NOVOA, C. (2004): *La Cláusula Antielusiva en la nueva Ley General Tributaria* (Madrid, Marcial Pons).

GARCÍA NOVOA, C.(2005): "Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español", *Revista de Derecho Themis*, 159-169.

GARCÍA NOVOA, C. (2003) "La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria, *Quincena Fiscal,* núm. 8/2003, pp. 9 y ss.

GARCÍA PRATS, F. A. (2002): "*Capítulo 5: Las medidas tributarias anti-abuso y el Derecho Comunitario", en Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*, (IEF, Madrid).

GIULIANI FONROUGE, C. (1987): *Derecho Financiero* HENSEL, ALBERT, Diritto Tributario, Traduzione Di Dino Jarach, Milan, 1956. (4ª edición, Editorial Depalma, Buenos Aires)

GODOY MARCIANO S. (2005) *Fraude a la Ley y Conflicto en la aplicación de las leyes tributarias* (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales).

GONZÁLEZ GARCÍA (1983), "Evasión, elusión y fraude fiscales", *en Ponencia Nacional española sobre el tema, congreso de la IFA*, *Venecia*, p.92,. "Planificación fiscal indebida", Pollyana Vilar Mayer

HENSEL, Albert (1933): *Derecho Tributario* (traducción por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Madrid, Marcial Pons

HERRERA MOLINA P. y MARTINEZ FERNANDEZ J., El fraude a la ley tributaria en el derecho español, "Las medidas antiabuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2002.

HERRERA MOLINA P., (1998)"Aproximación a la analogía y el fraude de ley en materia tributaria", Revista de Direito Tributario, 73, págs. 60-75.

HERRERA MOLINA, P. "Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria".

IRUZUBIETA FERNÁNDES, Rafael (1989), *El abuso del derecho y el fraude de Ley en el Derecho del trabajo* (Madrid, Colex),

JARACH, D. (1982): *El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo* (3ª edición, Buenos Aires, Abeledo Perrot).

LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. y DE MIGUEL ARIAS S. (2013), "Las medidas para contrarrestar la elusión y la evasión fiscal en los Estados Unidos y los países emergentes (con especial incidencia en las doctrinas aplicadas por los Tribunales)" Revista Documentos, Instituto de Estudios Fiscales, N° 17-2013.

LARRAZ ESCOBAR, J. (1952) *Metodología aplicativa del Derecho Tributario,* (Madrid, Revista de Derecho Privado).

NAVAS VÁSQUEZ, R. (1991). "Interpretación y calificación en Derecho Tributario", en *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma, homenaje a Sáinz de Bujanda.* (Volumen I, Madrid, IEF).

MARÍN BENÍTEZ, G. (2013): ¿Es lícita la planificación fiscal? (Madrid, Thomson Reuters), MASSONE PARODI, P., Principios de Derecho Tributario, Tomo I, tercera edición actualizada y ampliada, (Legal Publishing,Madrid)

MARTÍNEZ LAFUENTE A., (2002) "Analogía y simulación en Derecho Tributario", Resumen inédito de la Ponencia presentada a la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación (Sección de Derecho Financiero y Tributario) el 20 de febrero de 2002.

MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO (2015), *Centro Interamericano de Administraciones Tributarias* (*CIAT*)

OECD (2010) Model Tax Convention (Condensed version), (Ed. OECD)

PALAO TABOADA, C., (1998) «¿Existe el fraude a la ley tributaria?", Revista Estudios Financieros, N° 182, (Centro de Estudios Financieros, Madrid)

PALAO TABOADA, C. (1966): "El fraude a la ley en Derecho Tributario", *RDFHP*, núm. 63, p. 678.

PALAO TABOADA, C. (2009) *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (Valladolid, Lex Nova).

PALAO TABOADA, C. "Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de analogía en Derecho tributario)", Anuario de la Pacultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, 1, 1997, pág. 229.

PÉREZ DE AYALA, J., El régimen fiscal de las "economías de opción" en un contexto globalizado, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, Documento Nº 22/2006.

PÉREZ ROYO, F. (2016): *Derecho Financiero y Tributario Parte General* (vigesimosexta edición, Madrid, Thomson Reuters).

PONT CLEMENTE, J. (2006): *La Economía de opción* (Madrid, Marcial Pons).

QUERALT LOZANO, M. (2016): *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (Tecnos, Madrid),

ROSEMBUJ, T (1994): *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*,

ROSEMBUJ, T (1999): *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, (2ª edición Madrid, Marcial Pons).

RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004): "El fraude a la ley tributaria", *Estudios Financieros,* núms. 257-258.

RUIZ ALMENDRAL, V. (2006): *El fraude a la ley tributaria a examen: los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario* (Madrid, Aranzadi)

SAINZ DE BUJANDA, F. (1966) "Análisis jurídico del hecho imponible", *Hacienda y Derecho,* vol. 4, IEP, p. 579 y ss.

SANZ GÓMEZ, R. J(2010): Las cláusulas anti-abuso específicas tributarias frente a las libertades de circulación de la Unión Europea, (Bosch, Barcelona),

SIMÓN ACOSTA, Eugenio (2003) "El abuso de la norma tributaria", *Actualidad Jurídica Aranzadi,* núm. 568, de 6 de marzo de 2003, p. 3. (P. 64

SPLITZ, Barry (1983): *International Tax Planning* (2ª edición, Londres, Butterworths).

TAVEIRA TORRES, Heleno (2008): *Derecho Tributario y Derecho Privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria* (Madrid, Marcial Pons),

Tax Avoidance: A Report by the Tax Law Review Committee (1997): (Londres, Institute for Fiscal Studies

TIPKE, Klaus (2002): *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes* (Madrid, Marcial Pons),

VARIOS AUTORES (2002), Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario, Directores María Teresa Soler Roch y Fernando Serrano Antón, Institutos de Estudios Fiscales, (Ministerio de Hacienda de España, Madrid)

ZANNONI E., Código Civil y leyes complementarias, págs. 428 y 429.Tomo 4, Editorial Astrea, Buenos Aires.

JURISPRUDENCIA

- Tribunal Constitucional de España en causa 37/1987, de 26 de marzo (fraude a la ley).
- Sentencia 120/2005, de 10 de mayo de 2005 (fraude a la ley).
- Sentencia del Tribunal Constitucional de España 120/2005 de 10 de mayo de 2005.
- Sentencia Tribunal Supremo de España STS de 24 de mayo de 2003 (economía de opción)
- Sentencia del Tribunal Supremo, 2-11-2002, F.6º) (economía de opción).
- Sentencia 4147, de fecha 30 de mayo de 2011 (economía de opción)
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE de 21 de febrero de 2006, Hlifax , Ar. C 255/02 y University of Huddersfield Ar. C 223/03).
- Tribunal Constitucional Sentencia 76/1990, de 26 de abril (RTC 1990, 76) (igualdad tributaria
- SAN 7-11-1997; F. 6º). Sentencia audiencia nacional
- STS de 3 de mayo de 1988).
- STS 6-5-1988, F. 3º).
- STS 22-5-1998; F. 2º).

- Sentencia Audiencia Nacional, SAN 7-11-1997; F. 6º).
- Resolución TEAC FRAUDE DE LEY Resolución: 00656/2007/00/00, Vocalía Décima, Fecha de la resolución: 25/06/2009
- Sentencia de Tribunal Supremo 30 de abril de 2003
- Sentencia de Audiencia Nacional de 25 de octubre de 2006.
- STS de 3 de mayo de 1988.
- STS 6-5-1988
- STS 22-5-1998;
- Excelentísima Corte Suprema de Chile, sentencia del 24 de enero de 2002, Rol Nº 4.426-00.
- Lord Clyde in Ayrshire Pullman Motor Services v CIR (1929) 14 TC 754.
- IRC v. Duke of Westminster [l936] A.C. l; 19 TC 490.
- Gregory v. Helvering 293 U.S. 465 (1935)
- Higginis v. Smith, 308 US 473 (1940).
- W T Ramsay v IRC (1979) 54 TC 101.

LEGISLACIÓN

- Código Civil de España
- Código Civil de Chile
- Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica
- Código Tributario de Chile
- Código Tributario de Perú
- Código Tributario de Uruguay
- Constitución Española
- Constitución Política de la República de Chile
- Ley General Tributaria de España

CONTENIDO

CIAT

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
Inter-American Center of Tax Administrations
Centro Interamericano de Administrações Tributárias
Centre Interaméricain d' Administrations Fiscales