

# Las Cláusulas Generales Antielusivas en América Latina y los intereses de los contratantes en la causa del contrato



**ANGEL MARCO CHAVEZ GONZÁLES**

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú.  
LLM en Banking and Finance with taxes por la Universidad de Boston.  
Tax Certificate por la Universidad de Leiden.  
Contador Público Colegiado por la Universidad Ricardo Palma.  
Profesor de la Universidad ESAN y la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

## SUMARIO:

- I. Introducción.
- II. Análisis crítico.
  1. La Cláusula General Antielusiva.
    - 1.1. Economía de opción, elusión, simulación y evasión.
    - 1.2. El abuso de derecho en Europa.
  2. *Business purpose test* y *substance over form*.
    - 2.1. *Business purpose test*.
    - 2.2. *Substance over form*.
  3. Recepción de las Cláusulas Generales Antielusivas en América Latina.
    - 3.1. Países que recepcionan la calificación jurídica y prescinden de formas "anómalas".
    - 3.2. Países que recepcionan la calificación jurídica.
    - 3.3. Países latinoamericanos que no tienen Cláusulas Generales Antielusivas.
  4. Elementos de la Cláusula General Antielusiva.
    - 4.1. Acto "inadecuado", "inapropiado", "atípico", o "artificial".
    - 4.2. Ventaja fiscal.
    - 4.3. Procedimiento para la aplicación de la Cláusula General Antielusiva.
  5. La causa del contrato como función económica social.
  6. La causa como función concreta individual y tipo contractual.
    - 6.1. El propósito o motivo de la causa concreta.
  7. Aplicación del procedimiento de la Cláusula General Antielusiva.
- III. Conclusiones.



AUTOR NACIONAL

ADVOCATUS 131

## RESUMEN:

El presente artículo pretende realizar un análisis de las Cláusulas Generales Antielusivas a nivel de América Latina. Específicamente, el autor busca demostrar si en nuestro continente se recoge la teoría substance over form o la doctrina del business purpose que se conecta con la causa de los contratos. En este interesante artículo, Ángel Chávez nos ofrece una perspectiva que une conceptos tributarios y civiles, a fin de determinar la vinculación entre la causa contractual y la elusión tributaria. Así, investiga si la razón de obtener una ventaja fiscal hace de por sí elusiva la forma jurídica elegida por los contratantes.

**Palabras clave:** Derecho Tributario; Cláusulas Generales Antielusivas; causa contractual; elusión tributaria.

## ABSTRACT

This article intends to realize an analysis of the General Anti-avoidance Clauses in Latin America. Specifically, the author seeks to prove if our continent accepts the "substance over form theory" or the "doctrine of the business purpose". In this interesting article, Ángel Chávez offers us a perspective that links civil, and tax concepts in order to determine the relation between the contractual cause and the tax evasion. Thus, he investigates if the reason of obtaining a tax advantage makes, by its own presence, elusive the legal form chosen by the contracting parties.

**Keywords:** Tax Law; General Anti-avoidance Clauses; contractual cause; tax evasion.

## I. INTRODUCCIÓN

Las Cláusulas Generales Antielusivas tienen importancia por estar dirigidas a evitar prácticas "anómalas"<sup>1</sup> nacionales e internacionales que erosionan la base tributaria del país fuente, por ello esta investigación tiene por propósito demostrar si en América Latina estas cláusulas recogen la doctrina substance over form (primacía de la realidad frente a las formas y estructuras jurídicas), o la doctrina del business purpose (propósito de los negocios) que se conecta con la causa de los contratos.

También deseamos estudiar si la objetada causa como función económica social o la causa como función económica concreta individual, permite una mejor investigación de las formas jurídicas elegidas a fin de determinar si son "anómalas" y si tienen un propósito elusivo.

Finalmente, investigaremos si la razón de obtener una ventaja fiscal hace de por sí elusiva la

forma jurídica elegida o es por la falta de una causa concreta individual.

Posiblemente nuestras ideas no sean compartidas por todos, como puede suceder lo contrario.

## II. ANÁLISIS CRÍTICO

### 1. Las Cláusulas Generales Antielusivas.

Son leyes nacionales que permiten a las autoridades tributarias recategorizar una transacción o serie de transacciones que los contratantes han realizado con el solo o principal propósito de obtener indebidos beneficios tributarios<sup>2</sup>.

Las Cláusulas Generales Antielusivas se expresan como previsiones legislativas que tienen en común un presupuesto de hecho consistente en un fenómeno elusorio formulado en términos genéricos, de manera que puedan incluirse situaciones relativas a cualquier figura tributaria del sistema<sup>3</sup>; asignando a la Administración

1. El término "anómalo" lo utilizaremos para referirnos a los conceptos: artificioso, inadecuado, impropio, atípico.
2. RUSSO, Raffaele. *Fundamentals of International Tax Planning*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), 2007, p. 207.
3. GARCÍA NOVOA, Cesar. "Naturaleza y función jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano". En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* N° 44. Lima: Abril 2006, p. 80.

Tributaria la facultad de desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio, o aplicar el régimen jurídico que se ha tratado eludir<sup>4</sup> ante la obtención por el contribuyente de una ventaja fiscal, y contrarrestar cualquier conducta elusiva sin necesidad de esperar a que el legislador apruebe una medida específica cada vez que se detecte una nueva conducta de este tipo<sup>5</sup>.

Estas cláusulas antielusivas basadas en consideraciones de justicia fiscal, por un lado restringen la libertad económica para celebrar actos y contratos, que si bien es un derecho constitucional, la misma está restringida a no abusar de su derecho de minimizar su carga tributaria como "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"<sup>6</sup>; y por otro lado, limitan la seguridad jurídica y confianza de las transacciones que han celebrado ante la postestad de examen de la autoridad fiscal y judicial<sup>7</sup>.

Dada la dificultad de probar el elemento subjetivo (la intención de eludir del contribuyente), las condiciones objetivas que surgen del análisis

de los hechos y del examen de la forma de la operación teniendo en cuenta las circunstancias objetivas<sup>8</sup>, a menudo indican de por sí la existencia de tal intención de eludir la norma tributaria<sup>9</sup>, cuya carga de la prueba corresponde a la Administración Tributaria<sup>10</sup>.

Las cláusulas antielusivas generales, en concreto, son cláusulas antiabuso<sup>11</sup> para enfrentar comportamientos de contribuyentes que no infringen formalmente la ley, ni evaden, pero si trasgreden el fin de la ley mediante la manipulación de mecanismos legales que vulneran la causa del negocio.

### 1.1. Economía de opción, elusión, simulación y evasión.

Como las Cláusulas Antielusivas Generales se han creado para enfrentar la elusión tributaria, debemos distinguirla de la economía de opción, simulación y evasión tributaria.

La economía de opción (planificación fiscal) evita el hecho imponible o minimiza el pago del impuesto mediante el uso de formas jurídicas que generan un resultado económico que el legislador tributario no intentó alcanzar. No hay tensión entre la conducta del sujeto y el fin de la ley tributaria<sup>12</sup>.

4. *Ibid.*, p. 86.

5. SOLER ROCH, María Teresa. *Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición*. Relatoría General. España. En: *Memorias de las XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Tomo II. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT), 2014, p. 35.

6. Primera Conclusión de la Resolución Tema 1: La elusión fiscal y los medios para evitarla. En: *XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Isla Margarita, Venezuela: Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (IDALT), 2008. Disponible en: <<http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>>.

7. RUSSO, Raffaele. *Op. Cit.*, p. 52.

8. RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *El fraude a la ley tributaria a Examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general antifraude del artículo 15 de la Ley General Tributaria a los ámbitos nacional y comunitario*. Navarra: Editorial Arazandi, 2006, p. 113.

9. CAHN-SPEYER W. Paul. *La potestad de la administración para calificar los hechos de acuerdo con su naturaleza económica*. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* N°. 44. Lima: Abril 2006, p. 37.

10. SOLER ROCH, María Teresa. *Op. Cit.*, p. 35.

11. TARSITANO, Alberto. *La cláusula antiabuso en el derecho tributario argentino. ¿El fin de la elusión?*. En: *Revista Derecho Fiscal* N° 1. Buenos Aires: Lexis Nexis, marzo/abril 2007, p.33.

12. *Ibid.*, p.28-29.

La existencia de un ahorro tributario no deslegitima la elección, en cuanto no se está ocultando ni alterando una realidad económica ni contrariando la ley, es decir, elige la opción abrazando sus efectos civiles y comerciales renunciado a los efectos de otra alternativa; por ejemplo, una empresa que decide adquirir bienes no mediante compras sino mediante leasing financiero para obtener un mayor escudo fiscal como es la depreciación acelerada.

Por su parte, la elusión tributaria, implica la obtención de un resultado económico que la ley se propuso alcanzar con el tributo, pero cierto déficit legislativo ha permitido que el contribuyente, en abuso de la ley tributaria esquite su sentido y fin aunque respeta las palabras de la ley, con figuras negociales alternativas reales y efectivas pero ausentes de correspondencia con la causa típica del negocio<sup>13</sup> abrazando los efectos civiles y comerciales del acto eludido.

Por ejemplo, la Ley de IGV no grava la reorganización empresarial, por ello una empresa que desea transferir su único activo decide eludir la venta haciendo que sea absorbida por la empresa adquirente evitándose el pago del IGV obteniendo la ventaja fiscal prevista por la ley, al poco tiempo la empresa absorbente vende el activo a un tercero, es decir, la reorganización tuvo las consecuencias de una venta ya que su propósito empresarial no correspondía a la causa de la reorganización abusando del fin de la ley que concede la ventaja tributaria.

La simulación expresa una apariencia de realidad que oculta el negocio verdadero (simulación relativa) o uno que no existe en absoluto (simulación absoluta)<sup>14</sup>. El primero sirve de instrumento de elusión por utilizar un negocio cuya causa vulnera pues quiere el resultado eco-

nómico del negocio verdadero disimulado; por ejemplo, contratar con recibos de honorarios personal que realiza trabajo como dependiente, o celebrar un contrato de consorcio pero que opera como asociación en participación. El segundo, es instrumento de evasión por ser un negocio falso que no encubre ninguna realidad vulnerando directamente la norma; por ejemplo, facturas falsas.

Evasión, corresponde a actos contrarios a la ley, mediante los cuales el contribuyente oculta intencionalmente el nacimiento de la obligación tributaria de hechos imposables realizados<sup>15</sup> o simula la existencia de hechos para obtener un beneficio fiscal; por ejemplo, simula compras para obtener devoluciones del IGV.

### 1.2. El abuso de derecho en Europa.

El Tribunal de Justicia Europeo (en adelante, "TJUE") frente al abuso de derecho en el tema del Impuesto al Valor Agregado (en adelante, "IVA"), ha establecido criterios a través de su jurisprudencia.

De acuerdo con la jurisprudencia comunitaria del TJUE (fundamentalmente, casos Halifax y Weald Leasing), el concepto de "práctica abusiva" requiere la concurrencia de dos requisitos: a) la realización de operaciones que no obstante el cumplimiento formal de la Directiva del IVA, tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria a los objetivos de la Directiva, y b) se desprenda de una serie de factores objetivos, como el carácter artificial de las transacciones, que la finalidad esencial de esas operaciones consista en obtener dicha ventaja fiscal<sup>16</sup>.

Así, para que se produzca una práctica abusiva no basta solo con este segundo elemento de ar-

13. Loc. Cit.

14. GARCÍA NOVOA, César. "La elusión fiscal y los medios para evitarla". En: XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Isla Margarita, Venezuela: Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), 2007, p. 30.

15. *Ibid.*, p. 9.

16. DE LA FERIA, Rita. "HMRC vs Weald Leasing Ltd -not only artificial- the abuse of law test in VAT". En: British Tax Review N° 5. London: Editorial Thomson Reuters, 2008, p. 553.

tificialidad de la transacción, sino que se requiere que esa ventaja fiscal obtenida sea contraria a la norma comunitaria. En otras palabras, si el resultado de una transacción o transacciones, aún sean artificiales, no son contrarios al propósito de la ley, no hay abuso.

En la *sentencia Weald Leasing* (que es posterior a la *sentencia Halifax*), el TJUE se pronuncia sobre la existencia o no de una práctica abusiva en un supuesto de hecho en el que dos compañías (CML y CARC) de un mismo grupo (Churchill Group), que prestan fundamentalmente servicios de seguros exentos del IVA (por lo que recuperan aproximadamente el 1% del IVA soportado), adoptan una estructura a través de la cual, cuando dichas compañías necesitan un equipo nuevo, éste es adquirido por una tercera sociedad del grupo Churchill (Weald Leasing Ltd, cuya actividad consiste en adquirir los equipos y cederlos posteriormente en arrendamiento financiero), que lo entrega en arrendamiento financiero a otra sociedad – perteneciente del grupo Churchill – que a su vez lo subarrenda a los dos primeras compañías del grupo Churchill (CML y CARC).

El Tribunal Supremo europeo declaró que si bien este esquema de Weald Leasing es artificial e inusual, tales hechos por sí solos no significan que la ventaja fiscal obtenida era contraria a los objetivos de la Directiva sobre el IVA<sup>17</sup>.

Sin embargo, el Tribunal Supremo Europeo en una sentencia reciente en el caso *Ocean Finance* (Proceso C-653/11) del 20 de junio del 2013, sugiere un cambio en los requisitos de la “práctica abusiva”, como transacciones artificiales, sin sustancia, efectuadas con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, son contrarios a los objetivos de la ley<sup>18</sup>; dando a entender que para cumplir con los Directivas europeas sobre IVA y no ser consideradas las transacciones como abusivas, debe evaluarse su sustancia económica.

En otras palabras, de acuerdo a esta última sentencia, hay práctica abusiva y contraria al propósito de la Directiva IVA, si la transacción o transacciones carecen de sustancia económica<sup>19</sup>.

## 2. *Business purpose test y substance over form.*

¿En qué consiste el *business purpose test y substance over form*?

### 2.1. *Business purpose test.*

El origen de la doctrina del *business purpose* se encuentra en el caso *Helvering v. Gregory* de 1935<sup>20</sup> de gran influencia en los países de la Commonwealth y en los de Derecho Continental<sup>21</sup>.

El caso se trata de un contribuyente, Gregory, quien crea la empresa “A” que es 100% accionista

17. *Loc. Cit.*

18. DE LA FERIA, Rita y SILVA COSTA, Mario. *O impacto de Ocean Finance no conceito de abuso do direito para efeitos de IVA*. En: *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, N° 3, Año 6. Lisboa: Editorial Instituto de Direito Economico Financeiro e Fiscal, febrero 2014, p. 324.

19. En la sentencia *Ocean Finance*, el TJUE declara: “Las estipulaciones contractuales, aun cuando deban tomarse en consideración, no son determinantes para identificar al prestador y al destinatario de una «prestación de servicios» a efectos de lo dispuesto en los artículos 2, número 1, y 6, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000. En particular, puede prescindirse de las estipulaciones cuando se pone de manifiesto que no reflejan la realidad económica y mercantil, sino que constituyen un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, realizado con la única finalidad de lograr una ventaja fiscal, extremo que debe ser apreciado por el órgano jurisdiccional nacional”.

20. Sentencia de la Corte Suprema Norteamericana [(1935) 293 US 465]. Disponible en: <<http://caselaw.lp.findlaw.com/scripts/getcase.pl?court=US&vol=293&invol=465>>.

21. RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *Op. Cit.*, p. 86.

de la empresa "B"; la empresa "B" tiene comprador pero si la vende a "A" pagará impuestos por los dividendos a favor de Gregory. Entonces, Gregory crea una empresa "C" a la cual "A" le transfiere las acciones de "B" y acuerda con "C" que no emita acciones a "A" sino a Gregory. Gregory tiene 100% acciones de "A" y de "C" y ésta última tiene como activos las acciones de "B" (que desea vender). A los seis días de creada la empresa "C" se disuelve y sus acciones se entregan a Gregory quien vende las acciones de "B" a un tercero y las declaró como ganancia de capital no afecta a impuestos por la Ley de Reorganización Empresarial, mientras la autoridad fiscal las calificó como dividendos gravados con el impuesto.

La motivación de Gregory contribuyente accionista era transferir parte de sus activos, en este caso acciones, evitando que la empresa "A" venda directamente porque los dividendos que luego recibiera Gregory estarían gravados con el impuesto, por ello aportó las acciones a una nueva sociedad que inmediatamente disolvió para recibir las acciones y después venderlas sin estar afecto a impuestos acogiendo al beneficio de la Ley de reorganización.

Cabe señalar, que el propósito de reducir impuestos por si solo no justifica que se rechace el tratamiento preferencial previsto para las reorganizaciones, sino la ausencia de propósito comercial para llevar a cabo la reorganización, y por ende, que no se enmarque dentro de la ley preferencial<sup>22</sup>.

Esta doctrina no cuestiona la validez de la figura jurídica elegida sino el propósito de su uso no empresarial<sup>23</sup> para obtener abusivamente la ventaja tributaria prevista por la ley, que se desconocerá aplicando las consecuencias tributarias de la figura usual o apropiada eludida.

Esta doctrina señala fundamentalmente que para calificar de legítima la operación cuya ventaja fiscal la ley prevee, debe basarse en un motivo comercial o empresarial y no solo en la intención de reducir la carga tributaria, siendo un control sobre la causa del negocio jurídico,<sup>24</sup> que a nuestro parecer es mas bien sobre la causa como razón práctica y concreta individual<sup>25</sup> del negocio jurídico.

A opinión de Palao, según esta construcción los motivos económicos válidos son el propósito objetivo (*purpose*) del negocio que no debe confundirse con los motivos subjetivos de las partes, "el motivo de reducir los impuestos es irrelevante, lo que cuenta es la ausencia de una finalidad que dé sentido a la operación. La distinción recuerda vivamente la doctrina de la causa de la dogmática continental"<sup>26</sup>.

Esta potestad de verificar el "propósito de negocio" de un negocio "anómalo" es una potestad extraordinaria de la Administración para desconocer negocios cuando se vulnera la causa típica con fines elusorios, pues le da poder para investigar el propósito del negocio, la causa del negocio privado como causa concreta e individual pudiendo desconocer las formas jurídicas elegidas y aplicar las consecuencias tributarias que correspondan al acto eludido.

22. CAHN-SPEYER W. Paul. *Op. Cit.*, p. 44.

23. GOTLIB, Gabriel. "El Examen del propósito comercial (*Business purpose test*)". En: Interpretación económica de las normas tributarias. Buenos Aires: Editorial Abaco de Rodolfo de Palma, 2004, p. 612.

24. WAHN, Werner. *Elusión tributaria y normas antielusivas: su tratamiento en el Derecho Comparado, algunas conclusiones al respecto*. En: Revista de Estudios Tributarios N° 5. Santiago de Chile: Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, diciembre 2011, p. 8.

25. Sobre la distinción entre causa como razón práctica concreta individual y causa como función económica social véase el punto 6 de esta investigación: "La causa como función concreta individual y tipo contractual".

26. PALAO TABOADA. *Los motivos económicos válidos en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales*. Citado por: PEREZ DE AYALA, José. *El nuevo artículo 15 de la Ley General Tributaria*. En: *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al profesor Calvo Ortega*. Madrid: Editorial Lex Nova, 2005, p. 158.

## 2.2. Substance over form.

Por su parte, el principio "substance over form" permite al fisco prescindir de la forma legal de la operación para enfrentar formas de simulación aunque a través del mismo puede conseguirse resultados antielusorios<sup>27</sup> "recharacterizando una transacción según su sustancia"<sup>28</sup>, es decir, si objetivamente su esencia económica es contraria a su forma<sup>29</sup>.

La forma se refiere a los términos, conceptos o estructuras jurídicas utilizados para definir una transacción sin un análisis de fondo, incluyendo también las condiciones legales establecidas por la ley (Derecho formal); mientras que por su parte, la sustancia se refiere al contenido económico de la transacción o el intercambio económico efectivamente realizado a través de ella que se lo da la causa como función económico social más allá de su estructuración legal<sup>30</sup>.

Se trata de un principio para indagar los hechos y su relación con las figuras jurídicas empleadas por las partes<sup>31</sup>, dejando de lado sus errores al

celebrar el contrato con el negocio realmente realizado, para incluirlos en los supuestos de hecho de la norma tributaria, encontrando su similitud con el principio de calificación económica<sup>32</sup> o calificación jurídica<sup>33</sup> usado por los países latinoamericanos que consiste en facultar a la autoridad para calificar jurídicamente los hechos económicos en los que incurren las partes, a efectos de verificar si esos hechos se encuentran dentro de la hipótesis de incidencia tributaria establecida en la ley<sup>34</sup>.

La potestad de calificación es una potestad ordinaria atribuida a la Administración para la normal aplicación del tributo unida a la interpretación de la norma tributaria verificando si el hecho real se subsume en la norma tributaria no llegando a ser un instrumento para evitar la elusión aunque a través de los mismos puede conseguirse resultados antielusorios<sup>35</sup>.

En el Perú, estando vigente la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario sobre calificación de los hechos, el Tribunal Fiscal examinó en la Resolución del Tribunal Fiscal N°

27. GARCÍA NOVOA, César. *La elusión fiscal y los medios para evitarla*. Op.Cit., p. 113.

28. Esta doctrina se diferencia de la otra doctrina "sustancia económica", la cual postula la necesidad que las operaciones produzcan un cambio significativo en la posición del contribuyente, potencial obtención de beneficio, asunción de riesgo. MARIN, Gloria. *La relevancia jurídica de la motivación fiscal: influencia del business purpose test*. Madrid: Editorial Dykinson, 2009, p.45.

29. CAHN-SPEYER W. Paul. Op. Cit., p. 45.

30. AA. VV. *Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law (IFA Cahiers)*. International Fiscal Association – Kluwer Law International, 2002, pp. 22 y ss.

31. ALTAMIRANO, Alejandro. *La regla del "substance over form" y la influencia del Derecho Anglosajón sobre el Derecho Argentino*. En: *Interpretación Económica de las normas tributarias*. Buenos Aires: Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, 2004, p.469.

32. MARIN, Gloria. Op.Cit., p.45.

33. La subsunción del hecho en la hipótesis de incidencia legal se conoce como calificación jurídica. TARSITANO, Alberto. Op. Cit., p. 29.

34. Creemos que es mejor denominar este proceso como calificación jurídica antes que económica, toda vez que el hecho, operación u actividad económica que se incorpora en la Ley se juridiza y la calificación de los hechos o actos económicos realizados por los contribuyentes se hará en base a criterios jurídicos para determinar si se ajustan al hecho imponible previsto en la ley; por ejemplo, mediante la calificación jurídica se prescinde del contrato de locación de servicios para averiguar la verdadera naturaleza de la relación económica existente, que de corresponder al hecho previsto en la ley se grava con el tributo correspondiente. CHAVEZ GONZALES, Angel Marco. *La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano*. En: *Revista Derecho y Sociedad* N° 20. Lima: julio 2003, p. 209.

35. GARCÍA NOVOA, César. "La elusión fiscal y los medios para evitarla". Op.Cit., p. 113.

10923-8-2011 el carácter elusivo de una reorganización empresarial.

Creemos que la sustancia sobre la forma (*substance over form*) y el propósito de negocios (*business purpose*) son dos instituciones complementarias, que permiten al fisco (y al juez) prescindir de la "forma legal" de la operación, en la investigación del legítimo *business purpose* para enfrentar conductas elusivas.

### 3. Recepción de la Cláusulas Generales Antielusivas en América Latina.

Los países de América Latina han incorporado cláusulas generales antielusivas o postestades de calificación jurídica en sus Código Tributarios<sup>36</sup> que pasaremos a citar a fin de demostrar si estas tienen por finalidad introducir el concepto de *substance over form* (calificación de la realidad frente a las formas y estructuras jurídicas) y la doctrina del *business purpose* (prescindir de formas elusivas "anómalas") para tal fin hacemos la clasificación siguiente:

#### 3.1. Países que reciben la calificación jurídica y prescinden de formas "anómalas".

La Cláusulas Antielusivas de estos países tienen puntos en común sustantivos por recoger la doctrina de la calificación jurídica y la doctrina del "*business purpose*" para prescindir de las formas jurídicas anómalas.

Como se muestra a continuación, las Cláusulas Generales Antielusivas, cada una con diferente redacción, utilizan los términos "determinar la verdadera naturaleza", "podrá desconocer", "atribuir una significación acorde a los hechos", "calificará" (ver Tabla I); lo que expresa el reconocimiento de la doctrina *substance over form*, es decir, la calificación jurídica de los hechos para aplicar las consecuencias tributarias al hecho realmente ocurrido.

Sumado a lo anterior, estas Cláusulas Antielusivas Generales también incorporan los términos "inadecuados", "inapropiados", "artificiosos" o "atípicos" (ver Tabla I) mediante las cuales se ha obtenido una ventaja tributaria, lo cual implica investigar el *business purpose* o causa del negocio privado como causa concreta e individual del negocio diferente a la obtención de la ventaja tributaria para desconocer las formas jurídicas elegidas aplicando las consecuencias tributarias que correspondan al acto eludido.

En Argentina, la Ley de Procedimientos Tributarios-Ley 11.683, en su artículo 2 prescribe 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. 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".*

El numeral II del artículo 8 del Código Tributario Boliviano, Ley 2492, del 02 de agosto del 2003, indica:

*"II. 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.*

36. Los Códigos tributarios de América Latina se han consultado en <<http://www.ciat.org/index.php/es/productos-y-servicios/ciatdata/legislacion.html>>.



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.

El artículo 869 del Código Tributario Colombiano dispone:

*“Constituye abuso o conducta abusiva en materia tributaria, el uso o la implementación, a través de una operación o serie de operaciones, de cualquier tipo de entidad, acto jurídico o procedimiento, tendiente a alterar, desfigurar o modificar artificialmente los efectos tributarios que de otra manera se generarían, en cabeza de uno o más contribuyentes o responsables de tributos o de sus vinculados, socios o accionistas o beneficiarios reales definidos de conformidad con el artículo 61113 del Decreto 2555 de 2010 o las normas que lo modifiquen o lo sustituyan, con el objeto de obtener provecho tributario, consistente entre otros, en la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias, sin que tales efectos sean el resultado de un propósito comercial o de negocios legítimo y razonable que fuere la causa principal para el uso o implementación de la respectiva entidad, acto jurídico o procedimiento. No se entenderá que existe abuso cuando el contribuyente*

*se acoja, mediante el cumplimiento de los requisitos pertinentes, a beneficios expresamente consagrados en la ley, sin el uso para tal efecto, de mecanismos, procedimientos, entidades o actos artificiosos. El fraude a la ley con propósitos tributarios, constituye abuso en materia tributaria”.*

En Costa Rica el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley 4755 del 03 de mayo de 1971, en su artículo 8 expresa:

*“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”.*

El artículo 4 del Código Tributario de Chile señala:

*“Los hechos imposables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria 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. En consecuencia, 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 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 imposables establecidos en la ley.*

En Perú la Norma XVI del Código Tributario cuyo Texto Único fue aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF establece:

*“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<sup>37</sup>.*

El párrafo I del artículo 2 de Código Tributario de la República Dominicana, Ley 11-92 del 16 de mayo de 1992 y modificatorias dispone que:

*“Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan a la Administra-*

37. De conformidad con el Artículo 8° de la Ley N° 30230, publicada el 12.7.2014, se suspende la facultad de la SUNAT para aplicar la presente Norma, con excepción de lo dispuesto en su primer y último párrafos.

*ción 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 atenderse 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”.*

En Venezuela el artículo 16 de la Ley 37.305 del 17 de octubre de 2001, dispone:

*“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 imposables, 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”.*

Por último, citamos el artículo 11 del modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) 2006 que establece:

*“1. 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 idóneos o apropiados para la obtención del resultado que se haya alcanzado.*

*2. Lo dispuesto en el párrafo anterior únicamente se aplicará cuando los actos artificiosos o impropios produzcan los efectos siguientes:*

- a) Que de dichos actos deriven efectos económicos iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos idóneos o apropiados. Se considera que se producen efectos iguales o similares cuando los resultados económicos, distintos de los tributarios, no tengan diferencias relevantes.*
- b) Que los efectos tributarios consistan en la eliminación o disminución de obligaciones tributarias”.*

Como se muestra, estas cláusulas reconocen a la autoridad fiscal la potestad de verificar el propósito de negocio de un negocio “anómalo” como potestad extraordinaria para desconocer negocios que vulneran su causa típica con fines elusorios.

### **3.2. Países que recepcionan la calificación jurídica.**

Estos países tienen como punto en común recoger la doctrina de la calificación jurídica (ver Tabla I) como una potestad ordinaria atribuida a la Administración para la normal aplicación del tributo unida a la interpretación de la norma tributaria en la subsunción del hecho en la hipótesis de incidencia legal no llegando a ser un instrumento para evitar la elusión aunque a través de los mismos puede conseguirse resultados antielusorios.

El Código Tributario Brasileiro en su artículo 116 según Ley 5172 del 25 de octubre del 2006 y modificatorias, dispone:

*“A menos que la ley disponga otra cosa en contrario, se considera que se ha producido el hecho generador y existencia de sus efectos:*

- 1- En el caso de la situación de hecho, desde el momento en que se verifiquen las circunstancias materiales necesarios para*

*producir los efectos que normalmente le son propios;*

- II.- *En el caso de situación jurídica, desde el momento que se esta definitivamente constituida, de conformidad con la legislación aplicable.*

*Párrafo Único<sup>38</sup>. La autoridad administrativa podrá desconocer los actos o negocios jurídicos realizados con el fin de disimular la ocurrencia de generador del tributo o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, en atención a los procedimientos que serán establecidos en la legislación ordinaria<sup>39</sup>.*

El Código Tributario de Ecuador del 2005 y modificatorias en su artículo 17 expresa:

*"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<sup>40</sup>.*

En Guatemala el Código Tributario, Decreto N° 6-91 (publicado el 03.04.1991) y normas modificatorias, en el artículo 16 "A" expresa:

*"Artículo 16 "A": 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 transmitan 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<sup>41</sup>.*

El artículo 247 de la Ley 125/91 del Paraguay y el artículo 6 de la Ley 15.903 del Uruguay expresan que:

*"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 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; 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<sup>42</sup>.*

Como se muestra, las Cláusulas Generales Antielusivas citadas utilizan los términos "determinar la verdadera naturaleza", "podrá desconocer", "atribuir una significación acorde a los hechos", "calificará", "formulará los ajustes" lo que expresa el reconocimiento de la doctrina "substance over form" o más conocida en nuestros países como calificación de los hechos (ver Tabla I).

38. Párrafo introducido por la Ley Complementaria 104/2001. No se ha dictado la Ley ordinaria de procedimientos a que hace referencia.

39. Suspendido provisionalmente por la Corte de Constitucionalidad de Guatemala Expediente N° 1898-2012, el 26-05-2012.

Tabla I

Países de América Latina	Aspectos de las Cláusulas Antielusivas Generales	
	Calificación jurídica ( <i>substance over form</i> )	Prescindir de las formas jurídicas "anómalas" ( <i>business purpose</i> ).
Argentina	X	X
Bolivia	X	X
Brasil	X	
Colombia	X	X
Costa Rica	X	X
Chile	X	X
Ecuador	X	
Guatemala	X	
Paraguay	X	
Perú	X	X
República Dominicana	X	X
Uruguay	X	
Venezuela	X	X

### 3.3. Países latinoamericanos que no tienen Cláusulas Generales Antielusivas.

Los países de América Latina que no han incorporado Cláusulas Generales Antielusivas tienen reglas para la interpretación de las normas tributarias que no han impedido en algunos de ellos un desarrollo jurisprudencial de la "primacía de la realidad sobre las formas y estructuras elusivas" o "calificación jurídica" al amparo del Principio General de Abuso de Derecho<sup>40</sup> que se deriva de los principios generales de la buena fe, las buenas costumbres y la equidad<sup>41</sup>, y que exige que los derechos fundamentales como los derechos subjetivos no se ejerzan con exceso sino limitados por la finalidad de la norma, y por la función social de los derechos subjetivos y la buena fe<sup>42</sup>.

Como señala la doctrina, el abuso del ejercicio del derecho o la buena fe no se invocan para dejar de lado una norma o un contrato, sino para que sean respetadas las normas y contratos den-

tro de los fines para los cuales fueron admitidos por el orden jurídico<sup>43</sup>.

El Código Tributario de El Salvador –Decreto N° 230 (publicado en el Diario Oficial N° 241 el 22.12.2000) y normas modificatorias–, en su artículo 7 establece:

*"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".*

No registra un caso de aplicación de la sustancia económica sobre la forma.

40. RUSSO, Raffaele. *Op. Cit.*, p. 207.

41. ORDOQUI, Gustavo. *Abuso de Derecho en Civil, Comercial, Procesal, Laboral y Administrativo*. Lima: Editorial Ediciones Legales, 2014, p. 139.

42. RODRIGALHO, Thiago. *Abuso de Derecho y Derechos Subjetivos*. Lima: ARA Editores, 2014, p. 59.

43. ORDOQUI, Gustavo. *Op. Cit.*, p. 193.

En Honduras, el Código Tributario, Decreto 22-97 (publicado en La Gaceta el 30.05.1997) y normas modificatorias, indica en su artículo 6:

*"En la interpretación de las disposiciones de este Código se está a lo que sobre la materia prescribe el Título Preliminar del Código Civil en los Artículos 17, 18, 19 y 20.*

*Las leyes fiscales se interpretarán siempre en forma estricta por lo que para determinar su sentido y alcances no podrán utilizarse métodos de interpretación extensivos o analógicos".*

No hay caso jurisprudencial de aplicación de la sustancia sobre la forma.

En México el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31.12.1981) y normas modificatorias, señala:

*"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".*

Este país, mediante la sentencia número 30376/07-17-06-9 resuelta por la Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México, del 23 de octubre de 2009, concluyó que la interpretación de las normas fiscales no puede ser tal que conduzca a un fraude de ley o abuso de derecho<sup>44</sup>:

*"Así, de aceptar que bajo nuestra legislación pueda subsistir el fraude a la ley o el abuso del derecho, entendiéndose por "fraude a la ley", la realización de uno o una serie de actos lícitos que respetan el texto de la ley, pero no su sentido y por "abuso del derecho", la forma de ejecutar o ejercer un derecho que contraviene el espíritu o principios del Derecho: "summum ius, summa injuria", se llegaría al extremo de permitir a los particulares so pretexto de interpretaciones letristas, que mediante una serie de actos jurídicos, evadan el imperio de la ley y su sentido".*

El Código Tributario de Nicaragua en el artículo 4 de la Ley N° 562 (publicada en La Gaceta N° 227 el 23.11.2005) y normas modificatorias expresa:

*"Las Normas Tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos en el Derecho Común y los establecidos en los Convenios Internacionales con fundamento en la Legislación Internacional respectiva. En todo caso, la interpretación tiene un objetivo eminentemente aclaratorio o explicativo y no implica en forma alguna que por esta vía se pueda crear, alterar, modificar o suprimir disposiciones legales existentes.*

*Las situaciones que no puedan resolverse mediante las disposiciones de este Código o de las leyes específicas sobre cada materia, serán reguladas supletoriamente por las Normas de Derecho Común.*

*La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos, ni exenciones, exoneraciones u otros beneficios, como tampoco puede tipificar infracciones o delitos, ni establecer sanciones. No se podrá aplicar la analogía cuando por ésta vía se contraponga altere o modifique cualquiera de las disposiciones legales vigentes en material tributaria".*

No tiene un caso jurisprudencial que aplique la calificación de los hechos sobre la forma.

44. Cfr.: <[https://www.academia.edu/6673637/CODIGO\\_FISCAL\\_DE\\_LA\\_FEDERACION\\_2014](https://www.academia.edu/6673637/CODIGO_FISCAL_DE_LA_FEDERACION_2014)>.

**Tabla II**

Países de América Latina	Interpretación de normas tributarias	Aspectos de las Cláusulas Antielusivas Generales	
		Calificación jurídica (substance over form)	Prescindir de las formas jurídicas "anómalas" (business purpose).
El Salvador	X		
Honduras	X		
México	X		
Nicaragua	X		

Como se muestra en la Tabla II, si bien estos países no incorporan en sus Códigos Tributarios Cláusulas Antielusivas Generales, no es impedimento para que en base a sus normas tributarias sobre interpretación y el Principio General del Abuso del Derecho, puedan jurisprudencialmente aplicar el principio de la sustancia sobre la forma o "calificación jurídica" para combatir formas de elusión tributaria como lo hace México.

#### 4. Elementos de la Cláusula General Antielusiva.

##### 4.1. Acto "inadecuado", "inapropiado", "atípico", o "artificialmente".

En las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario se observó que las Cláusulas Generales Antiabuso plantean riesgos a la seguridad jurídica del contribuyente, toda vez que, necesariamente, deben tener conceptos más bien precisos<sup>45</sup> y no generales y poco concretos (formas "anormales", "inusuales" o "insólitas"), lo que abre una puerta inmensa a la interpretación fiscal, para calificar cualquier conducta lícita de "anormal", "inusual" o "insólita", con la consiguiente afectación a la certeza y seguridad jurídica<sup>46</sup>.

Como se muestra en la Tabla I hay países latinoamericanos cuyas Cláusulas Generales Anti-

elusivas hacen uso de los términos "inadecuado", "inapropiado", "atípico", o "artificialmente", cuyo significado debemos precisar.

Los términos "inadecuado" o "inapropiado" podemos entenderlos como equivalentes ya que se refieren a la forma jurídica elegida mediante el cual el sujeto ha obtenido resultados jurídicos o económicos que no son los típicos o apropiados a esa figura<sup>47</sup> lo cual nos conduce a la causa de los tipos contractuales del Derecho Civil.

De otra parte "artificialmente" puede entenderse como "atípico" pues se opone a lo natural, y en materia de contratos, a lo que es práctica usual o normal en el mercado; es decir, se refiere a los contratos atípicos o inominados contruidos por la ingeniería financiera o fiscal<sup>48</sup> cuya causa no corresponde a los tipos contractuales legislados, pero tienen resultados económicos equivalentes o idénticos.

En el trasfondo de estos actos "inadecuado", "inapropiado", "atípico", o "artificialmente" esta la falta de motivación económica o *business purpose*, ya que estos actos producen los mismos efectos jurídicos o económicos que otra forma jurídica adecuada a la operación, excepto que la forma elegida tiene una motivación exclusivamente fiscal carente de propósito económico lo cual nos

45. Octava Conclusión de la Resolución Tema 1: La elusión fiscal y los medios para evitarla. En: *XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Op. Cit.

46. GARCIA ESCOBAR, Jaime. "Cláusula General Antielusiva". En: La Semana Jurídica. Santiago de Chile: Enero 2014. En: <<http://www.jaimegarciabogado.cl/wp-content/uploads/2014/03/Cla%C3%ADdica-enero-2014.pdf>>.

47. LOPEZ TELLO. "El conflicto en la aplicación de la norma tributaria". Citado por: PEREZ DE AYALA. Op. Cit., p. 156.

48. *Ibid.*, p. 161.

conecta con la causa concreta práctica individual de los contratos como operaciones económicas<sup>49</sup>.

Un ejemplo usualmente utilizado es el propietario que desea vender un inmueble pero esta sujeta a una carga tributaria, en vez de ello constituye una sociedad con el comprador mediante aportes que no están gravados, uno aporta el inmueble y el otro el dinero, al cabo de unas semanas disuelven la sociedad el propietario se adjudica el dinero y el comprador el inmueble.

La forma societaria elegida es "anómala" a la operación económica pues otra operación usual como la compra venta es adecuada a la operación produciendo el mismo resultado jurídico o económico, la transferencia, excepto que la forma elegida tiene como fin exclusivamente obtener una ventaja fiscal sin motivación empresarial, pues solo pretende eludir la carga tributaria violando el fin de la ley que lo concede.

Así, la elusión tributaria persigue la obtención de un resultado que la ley quiso gravar, resultado al que llega el contribuyente con figuras alternativas atípicas o anómalas, la anomalía –dice Tarsitano– que subyace en la elusión tributaria es la artificialidad de los caminos paralelos recorridos para alcanzar un mismo resultado económico o equivalente, o por falta de correspondencia entre dicho resultado y la causa típica del acto jurídico protegido por el ordenamiento jurídico<sup>50</sup>.

#### 4.2. Ventaja fiscal.

El concepto de ventaja fiscal 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.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea ha emitido sentencias respecto al IVA, como en el caso Halifax donde se le preguntó, si la obtención de una ventaja fiscal debe ser el único objetivo o simplemente el principal objetivo de la transacción o las transacciones artificiales para tratarlas como abusivas, el Tribunal de Justicia confirmó que una práctica puede ser considerada abusiva, aun cuando la obtención de una ventaja fiscal constituya simplemente el objetivo principal de la transacción o transacciones en cuestión<sup>51</sup>.

Si concurren otras razones económicas es preciso averiguar, si aquella de obtener la ventaja fiscal prevalece, o si bien otras razones extra fiscales pueden revelarse como la principal y justificar así la opción del contribuyente, como es el ahorro fiscal.

El carácter esencial del objetivo de eludir las normas fiscales o disfrutar de manera ilegítima unas ventajas fiscales, no significa exclusividad; es decir, no es necesario que este objetivo sea el único perseguido, sino que sea el esencial<sup>52</sup>, siendo insignificantes las otras finalidades<sup>53</sup> extra fiscales.

49. Ver punto 6 de este trabajo: "La causa como función concreta individual y tipo contractual".

50. TARSITANO, Alberto. *La cláusula general antiabuso en el modelo del Código Tributario para América Latina*. En: *Modelo de Código Tributario para América Latina. Tendencias actuales de tributación*. Bogotá: Editorial Universidad del Rosario y del Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), 2010, p. 348.

51. "The ECJ was asked in that case whether the accrual of a tax advantage must be the sole aim or just the principal aim of the transaction or the transactions in question before the practice can be treated as abusive. Predictably, the ECJ confirmed that a practice can be deemed to be abusive, even where the accrual of a tax advantage constitutes merely the principal aim of the transaction or transactions at issue". DE LA FERIA, Rita. *HMRC vs Principal and Fellows of Newnham College in the University of Cambridge*. Op. Cit., p. 550.

52. Véase TJCE, sentencia de 21 de febrero 2006, C-425/06, Part Service apartado 44, y TJCE, sentencia del 26 de octubre del 2010, C-103/09, Weald Leasing.

53. Recomendación de la Comisión Europea sobre la Planificación Fiscal Agresiva del 6 de diciembre del 2012 (2012/772/UE), punto 4.6.



#### 4.3. Procedimiento para la aplicación de la Cláusula General Antielusiva.

A fin de calificar un acto como elusivo, debe aplicarse el siguiente procedimiento<sup>54</sup> que consiste en:

Primero, la autoridad administrativa debe identificar una figura apropiada que produzca los mismos efectos civiles y comerciales que la forma jurídica elegida excepto la ventaja fiscal prevista por la ley;

Segundo, comprobar si la forma jurídica elegida es adecuada a la finalidad, y operación económica, que el contribuyente ha llevado a cabo<sup>55</sup>, se establece así una suerte de análisis del propósito negocial con la forma elegida, puesto que dicha "forma inadecuada" debe darse conjuntamente con la ausencia de dicho fin negocial<sup>56</sup>; y,

Finalmente, el contribuyente tiene la oportunidad de demostrar la existencia de razones extrafiscales que convaliden el acto calificado como "inadecuado" para que no opere las consecuencias jurídicas previstas al acto eludido<sup>57</sup> ya que no todas las formas jurídicas por el solo hecho de ser "inadecuadas" se tiene que asumir que están motivadas exclusivamente por razones fiscales,

Por ello, las razones extrafiscales deben ser relevantes, importantes, no aparentes ni subordinadas a la ventaja fiscal, de tal manera que permitan su comparación con el factor tributario.

En la práctica, si la autoridad fiscal califica como "inadecuada" la forma elegida, será el contri-

buyente quien tiene derecho a hacer valer las razones ajenas a la fiscal como "causa concreta" de la operación que "convalide el resultado alcanzado bajo la forma sospechada de elusiva"<sup>58</sup>.

#### 5. La causa del contrato como función económico social.

A través del contrato, se formaliza un acuerdo de voluntades de dos o más personas, produciéndose una confluencia de intereses que se consolida en la causa, entendida como la función práctica que el contrato tiende a hacer efectiva<sup>59</sup>.

En el tema de los contratos se nos ha enseñado que lo que se califica es si la actividad económica realizada por las partes se adecúa a la causa del tipo contractual; es decir, si el resultado económico obtenido por las partes corresponde a la causa del negocio jurídico elegido, toda vez que el análisis del negocio que harán las autoridades administrativas será si corresponde a la causa del tipo contractual de sus ordenamientos civiles como la función económico-social abstracta de cada tipo contractual, independiente de las motivaciones individuales de los sujetos, invariable para cada tipo contractual.

Así, la causa abstracta –o función económico-social– es aquella funcionalidad constante e invariable del reglamento contractual que no toma en cuenta el contexto concreto ni las finalidades prácticas específicas perseguidas aun cuando hayan sido asumidas por ambas partes, por ejemplo, la causa de todas las compraventas del mercado vendría a estar constituida por el intercambio entre el bien y el precio sin que revistan relevancia circunstancias como de qué bien o de qué precio

54. CRAZZOLARA, Arnau. *Abuso del Diritto ed elusione fiscale: La Clausola Generale Antiabuso nel Diritto Tributario Tedesco*. En: *Diritto E Pratica Tributaria Internazionale*. Vol. VII, N° 1. Milan: Editorial CEDAM, 2010, p. 49.

55. *Loc. Cit.*

56. RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *Op. Cit.*, p. 81.

57. CRAZZOLARA, Arnau. *Op. Cit.*, p. 43.

58. TARSITANO, Alberto. *La cláusula antiabuso en el derecho tributario argentino. ¿El fin de la elusión?*. *Op. Cit.*, p. 34.

59. GARCÍA NOVOA, César. *La elusión fiscal y los medios para evitarla*. En: *XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Isla Margarita, Venezuela: Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) 2007, p. 29.

se trata ni los fines o presupuestos comunes de ambas partes con relación al destino o la utilidad del bien<sup>60</sup>.

La relación inescindible entre causa y tipo se origina porque todo tipo tiene una función económica social, pues su estructura sintetiza una determinada operación económica, la cual una vez tipificada expresa una función típica y abstracta<sup>61</sup> del negocio, prescindiendo de los fines, motivos e intereses de las partes que es la causa como función concreta y práctica del contrato<sup>62</sup>.

Talledo explica *"tratándose de negocios jurídicos típicos, cada tipo sirve para dar efectos jurídicos a determinada modalidad del intercambio económico: mediante la compra venta una cosa se cambia por un precio; en la locación de servicios la actividad personal se cambia por una retribución; en el contrato de sociedad una cosa se cambia por el reconocimiento de la condición de socio y así sucesivamente. Esa cualidad de fijar los efectos y modificar la situación jurídica de un sujeto en determinada modalidad del intercambio económico es la función propia de cada negocio jurídico. Y es esa modalidad de intercambio el sustrato o contenido económico propio del respectivo negocio jurídico"*<sup>63</sup>.

Creemos que esta comunión indisoluble de la "causa" como fin económico social con el "tipo del contrato" debe ser revisado, ya que la organización de los intereses económicos de las partes son mas amplios y pueden desbordar al tipo contractual que solo nos da una estructura abstracta alejada de ellas, mientras que la causa es auto reglamentación de intereses, propósitos económicos, contexto económico del contrato, además de los intereses típicos constituyendo la función económica individual del negocio celebrado por las partes.

Hemos expresado en el punto 4.3) de esta investigación que para no ser recalificada la figura contractual elegida por el contribuyente tiene que acreditarse objetivamente la razón extrafiscal; sin embargo, en la práctica la autoridad administrativa o judicial puede no hacerla valer al interpretar que lo que prevalece es la causa objetiva como función económico-social del tipo contractual.

Un ejemplo de ello sucedió en el Perú con la Resolución del Tribunal N° 10923-8-2011. Se trata de una empresa bancaria que constituye su constructora vinculada destinada a construir un edificio de oficinas, la constructora recibe un préstamo de la empresa bancaria y luego escinde un bloque patrimonial constituido por la edificación bancaria con valor cero –el activo (el edificio) que se transfiere es de igual valor que el pasivo (cuentas por pagar al Banco)– no se emitió acciones a los socios de la escindida, transfiriéndose este bloque patrimonial a la empresa bancaria con lo cual cancela la deuda del préstamo, esta operación se calificó como venta gravada con el IVA y desconoció la reorganización empresarial no gravada.

El contribuyente demostró que la razón extrafiscal para hacer la escisión era que las normas bancarias fijan un nivel de endeudamiento entre empresas vinculadas no pudiendo exceder el 30% del patrimonio efectivo de la empresa bancaria y con la escisión se reducía el nivel de endeudamiento de tal manera que no violaba la norma bancaria.

El Tribunal Fiscal opinó que la razón extrafiscal del contribuyente carece de importancia pues no obedece a la finalidad (función económica social) de la figura de la escisión que es que la empresa reciba el bloque patrimonial

60. VÁSQUEZ REBAZA, Walter. "Los contratos coligados en fraude a la ley. Con especial referencia al modelo jurídico italiano". En: Cuaderno de Trabajo del CICAJ N.º 9. Lima: PUCP, 2013, p. 28.

61. GABRIELLI, Enrico. Estudios sobre Teoría General del Contrato. Lima: Editorial Jurista, 2013, p. 61.

62. BIANCA, Massimo. Derecho Civil. Vol. 3: El Contrato. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2007, p. 472.

63. TALLEDO MAZU, César. "El Congreso IFA sobre la forma y sustancia en el Derecho Tributario". En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 44. Lima: abril 2006, p. 178.

para continuar con la actividad económica y jurídica con que éstos se utilizaban en la transferente que en el caso era que el Banco prosiga con el negocio inmobiliario e industria de la construcción.

Lo anterior nos plantea preguntas como: ¿La causa del contrato como función económica social admite la razón extrafiscal? ¿Cómo se aplica la cláusula antielusiva general al examinar la razón extrafiscal de la operación?

## 6. La causa como función concreta individual y tipo contractual.

En la doctrina italiana se maneja un concepto de "causa concreta", que no es ignorado por los países latinoamericanos<sup>64</sup> y el cuál creemos es de importancia particular en la aplicación de las Cláusulas Antielusivas Generales.

Recordemos que la corriente abstracta –o función económica social– fue objetada dando lugar a perspectivas que revalorizaron el rol operativo de la teoría concreta de la causa como función económico-individual<sup>65</sup>, este concepto de causa del contrato en concreto se diferencia claramente del concepto de causa entendida como función económica social que confunde la causa y el tipo, mientras que causa en concreto determina con claridad el resultado económico

concreto de diferentes contratos típicos o atípicos y sus reglas<sup>66</sup>.

La identificación entre causa y tipo ha llevado a postergar el análisis del contexto económico concreto en el cual los privados actúan, que es la única vía a recorrer a fin de alcanzar "el núcleo del concepto de causa, correctamente entendido como razón del negocio, como justificación de los movimientos de bienes de un individuo a otro"<sup>67</sup>.

La inescindibilidad entre causa y tipo se quiebra, cuando la causa como función económico-social del tipo contractual solo protege los intereses tipificados pero es insuficiente para proteger los otros intereses perseguidos no tipificados, pudiéndose solo proteger de forma simétrica ambos intereses si la causa es una función económico-individual del "negocio jurídico, en su conjunción de elementos esenciales y no esenciales, formando un bloque unitario y como tal –es decir, unitariamente– deberá ser valorado por el ordenamiento jurídico, en efecto, solo de esta manera se puede apreciar el sentido y amplitud de la operación económica que el negocio jurídico expresa"<sup>68</sup>.

El tipo legal "no es otra cosa que un esquema reglamentario abstracto que encierra en sí la representación de una operación económica recurrente en la práctica comercial"<sup>69</sup>, es fundamentalmente una descripción, abstracta y formal que el legis-

64. En el Perú se ha recogido jurisprudencialmente en el Derecho Civil la causa en concreto como función económico individual del contrato en la Sentencia de la Corte Suprema Cas. N° 3098-2011-Lima "en nuestro medio es posible colegir que la causa se vincula a la idea de "Causa Concreta" es decir a los propósitos o motivos comunes que dan lugar a la celebración del acto jurídico de tal modo que si estos fines o motivos son ilícitos el negocio será nulo por falta de un elemento estructural".

65. VÁSQUEZ REBAZA, Walter. *Op. Cit.*, p.29.

66. MORALES, Rómulo. "Contribución a la teoría de los contratos conexos". En: Portal de Información y Opinión Legal de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Disponible en: <[http://dike.pucp.edu.pe/doctrina/civ\\_art50.PDF](http://dike.pucp.edu.pe/doctrina/civ_art50.PDF)>, p. 2.

67. GAZZONI, Francesco. *Manuale di diritto privato*. Edición XIII. Napoli: 2007, p. 808. Citado por: GABRIELLI, Enrico. Ponencia presentada por el autor en el contexto de las XXIV Jornadas Nacionales de Derecho Civil, celebradas en Buenos Aires por el 50° Aniversario (1963–2013), los días 26, 27 y 28 de septiembre de 2013 en la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires. Disponible en: <<http://www.juscivile.it/contributi/31%20-%20ENRICO%20GABRIELLI.pdf>>, p. 662.

68. FERRI, Giovanni Batista. *Causa e tipo nella teoria del negozio giuridico*. Milan: 1966, p. 256. Citado por: GABRIELLI, Enrico. *Estudios sobre Teoría General del contrato*. *Op. Cit.*, p. 62.

69. GAZZONI, Francesco. *Op. Cit.* Citado por: GABRIELLI, Enrico. *Doctrina General del Contrato*. Vol. I. Uruguay: Fundación de Cultura Universitaria, 2009, p. 24.

lador realiza de unas determinadas finalidades reconocidas (funciones económico-sociales)<sup>70</sup>, no es la causa concreta que recoge los intereses y propósitos de las partes exteriorizados y expresados en el contrato como elementos de la razón sustancial del negocio<sup>71</sup>.

El contrato es en definitiva lo que resulta de su causa, en concreto, que expresa en su totalidad el negocio, las exigencias e intereses de los contratantes<sup>72</sup>, y el tipo contractual expresa solamente un modelo de organización de intereses<sup>73</sup> con funciones abstractas mayormente fundada en simples formas de transmisión de riqueza<sup>74</sup>.

Creemos que la causa en concreto es la razón práctica del contrato, es decir, el interés que la operación contractual esta dirigida a satisfacer<sup>75</sup>, "es el conjunto de las razones y de los intereses específicos que determinan las partes al contrato; es el conjunto de los elementos que dan respuesta a la pregunta: ¿Por qué las partes hicieron el contrato?"<sup>76</sup>.

Como dice Ferri, la causa como "función económico-individual" es el elemento de cohesión de todos los otros elementos de los que se compone la construcción del negocio y de la actividad,

técnicamente vincula la operación económica entendida en su globalidad a los sujetos que son autores; y representa el signo revelador de cómo la regla de los privados es la expresión objetiva de finalidades subjetivas<sup>77</sup> considerando el contexto y circunstancias de la operación económica que el contrato va a satisfacer a través de funciones económico-individuales.

Hoy se considera más adecuada a las exigencias de una evolucionada teoría y disciplina del contrato, concebir a la causa como causa concreta: no como razón que abstractamente justifica todo contrato perteneciente al tipo del contrato en examen (intercambio entre cosa y precio, si se trata de venta), sino como razón que concretamente justifica el particular contrato en examen a la luz de las especificidades relevantes que lo connotan (el intercambio entre aquella cosa y aquel precio, en el particular contexto de circunstancias y finalidades e intereses en el cual aquellas partes lo han programado)<sup>78</sup>.

En consecuencia, la causa como función económico-individual es expresión objetiva de razones, intereses, finalidades subjetivas individuales<sup>79</sup> en el contexto fáctico de las operaciones económicas, es el "valor individual que una determinada operación negocial (considerada en la plenitud de

70. MORALES, Rómulo. "Contribución a la teoría de los contratos conexos." En: Portal de Información y Opinión Legal de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Disponible en: <[http://dike.pucp.edu.pe/doctrina/civ\\_art50.PDF](http://dike.pucp.edu.pe/doctrina/civ_art50.PDF)>.

71. GABRIELLI, Enrico. *Doctrina General del Contrato. Op. Cit.*, p. 41.

72. GABRIELLI, Enrico. *Estudios sobre Teoría General del Contrato. Op. Cit.*, p. 182.

73. *Loc. Cit.*

74. *Ibid.*, p. 89 y 90.

75. BIANCA, Massimo. *Op. Cit.*, p. 469.

76. ROPPO, Vincenzo. "Causa concreta: Una storia di successo? Dialogo (non reticente, né compiacente) con la giurisprudenza di legittimità e di merito." En: *Rivista di Diritto Civile*, Anno LIX, N° 4. Padua: Cedam, 2013, p. 976. Citado por: MORALES, Romulo. "El fin ilícito como la función económico-individual ilícita o la causa concreta ilícita en los contratos." En: *Revista Diálogo con la Jurisprudencia* N° 183. Lima: Gaceta Jurídica, noviembre del 2013, p. 108.

77. FERRI, Giovanni. *Causa e tipo nella teoria del negozio giuridico*. Citado por: GABRIELLI, Enrico. *Estudios sobre Teoría General del contrato. Op. Cit.*, p. 181.

78. ROPPO, Vincenzo. "Il Contrato." En: *Trattato di diritto privato*. Citado por: CASTRO, Nelwin. "Los presupuestos de la resolución judicial por incumplimiento." En: *Revista Peruana Análisis del Derecho*. Diciembre 2008. Disponible en: <<http://www.radjuris.com/pdf/civil/preincum.pdf>>, p.10.

79. FERRI, Giovanni. *El negocio jurídico*. Traducción y notas de Leysser León. Lima: Ara Editores, 2002, p. 372.

toda su actitud concreta) asume<sup>80</sup> que explicita los intereses perseguidos por las partes más allá del núcleo cristalizado en el tipo abstracto<sup>81</sup>.

### 6.1. El propósito o motivo de la causa concreta.

La contraposición entre causa y motivos, es efecto de la concepción económica social de la causa entendida como función típica de un determinado contrato, lo cual impedía la posibilidad de atribuir consensualmente (dogma de la irrelevancia de los motivos) importancia a los intereses subyacentes al contrato, es decir, la razón concreta del negocio<sup>82</sup>.

Se reprocha que la causa como función económico-individual tenga un significado de motivo: *"Sabemos que la noción de causa fue manejada por los estudiosos que intentaron diferenciarla de los empíricos y personales deseos; y caprichos; y de la empírica voluntad del contratante; y por lo tanto la objetivaron, y la llamaron función. Pero función no puede significar otra cosa que finalidad [finalità] y propósito [scopo], aquí la causa de los objetivistas italianos se identificó con la necesidad de satisfacer, es decir, el interés, el propósito [scopo] y el motivo que ha determinado al contratante"*<sup>83</sup>.

La función económica individual debe entenderse como *"función global de la operación económica considerada en su complejidad"*<sup>84</sup> que permite valorar la autoregulación comercial de

intereses de las partes como reglamento contractual, los comportamientos que se vinculan a este para la consecución de los resultados, y la situación objetiva de las reglas y los otros comportamientos<sup>85</sup>, el contexto fáctico y circunstancias del contrato.

Como dice Bianca *"Es la causa la que justifica el contrato y su relativa regulación, y que por tanto permite esclarecer el significado de las declaraciones y de los comportamientos de las partes, y de superar eventuales incoherencias, ambigüedades o inclusive discordancias del texto (...)"*.

Para ello debe atribuirse relevancia preminente a la causa real y a la reglamentación de intereses efectivamente perseguidos por las partes más allá del tipo de contrato, o de la coaligación o del fraccionamiento entre contratos que se les ha revestido, lo que cuenta es la operación económica creada por las partes y el efecto concreto que se ha querido realizar<sup>86</sup>, valorada dentro de la ley y compatible con los Principios Generales de la buena fe, abuso de derecho, buenas costumbres, el orden público y normas imperativas.

En el campo tributario, Tarsitano dice *"las motivaciones que pueden guiar a cada sujeto que otorga un acto jurídico son indiferentes o irrelevantes para el derecho común, pero no para el derecho tributario, si es que aquellas fueron objetivadas en formulas que le adjudiquen un sentido a la intención práctica"*<sup>87</sup>, esta última afirmación reconoce en el campo

80. D'ANGELO, Andrea. "Contrato y operación económica". En: *Estudios sobre el contrato en general*. Lima: Ara Editores, 2003, p. 629.

81. VÁSQUEZ REBAZA, Walter. *Op. Cit.*, p.14.

82. GABRIELLI, Enrico. *Estudios sobre Teoría General del Contrato*. *Op. Cit.*, p. 183.

83. SACCO, Rodolfo. *Il motivo, il fine, gli interessi*. En: *Il contratto in Trattato di Diritto Civile*. Dirigido por SACCO, Rodolfo, Tercera Edición. Tomo I. Turin: Utet, 2004, p. 842. Citado por: MORALES, Rómulo. "El fin ilícito como la función económico-individual ilícita o la causa concreta ilícita en los contratos". *Op. Cit.*, p. 108.

84. FERRI, Giovanni Battista. *Causa e tipo nella teoria del negozio giuridico. Ristampa inalterata*. Milán: Giuffrè Editore, 1968, p. 387. Citado por: MORALES, Rómulo. "El fin ilícito como la función económico-individual ilícita o la causa concreta ilícita en los contratos". *Op. Cit.*, p. 110.

85. GABRIELLI, Enrico. *Estudios sobre Teoría General del Contrato*. *Op. Cit.*, p. 463.

86. *Ibid.*, p. 145 y 146.

87. TARSITANO, Alberto. *La cláusula general antiabuso en el modelo del Código Tributario para América Latina*. *Op. Cit.*, p. 363.

tributario la importancia de ver la causa concreta de los contratos desligadas del tipo contractual.

La enseñanza práctica –dice Tabellini– de cualquier investigador sobre el tema de la elusión fiscal que se hereda de la teoría del abuso, puede sintetizarse en la exigencia de una revalorización de los motivos, frecuentemente obviados en la doctrina del contrato; su identificación constituye una fase decisiva para la determinación de los efectos reales queridos, por definición diversos de los propios del negocio elegido<sup>88</sup>.

Cuando las Cláusulas Antielusivas Generales latinoamericanas hacen referencia a la obtención de una ventaja fiscal mediante actos o formas jurídicas “inadecuadas”, “inapropiadas”, “atípicas”, o “artificiosas” en el trasfondo esta la falta de razones extrafiscales lo cual nos conecta con la “causa en concreto”, en efecto se trata de investigar las razones por las cuales se celebró el contrato, caso por caso; si su propósito fue eludir el aspecto cualitativo o cuantitativo establecido por las normas o responde a una exigencia de intereses de las partes sin fin elusivo.

Por ello, la autoridad fiscal no puede calificar como elusivo un acto “inadecuado” o “impropio” o “artificioso” solo porque los fines perseguidos por los sujetos no se adecuan a la causa como función económica social del tipo contractual “usual”, sino porque los intereses o razones que conforman la causa concreta individual del contrato sea típico o atípico en el contexto y circunstancias de la operación económica van en contra del fin de la ley teniendo un propósito exclusivo de elusión fiscal.

## 7. Aplicación del procedimiento de la Cláusula General Antielusiva.

Respecto al caso de escisión comentado en el cual el Tribunal Fiscal Peruano opinó que la razón extrafiscal del contribuyente de escindir por exigencias de normas bancarias sobre límites

de endeudamiento entre empresas vinculadas carece de importancia pues no obedece a la finalidad (función económico-social) de la figura de la escisión consistente en que la empresa que reciba el bloque patrimonial continúe con la actividad económica y jurídica con que éstos se utilizaban en la transferente que en el caso era que el Banco prosiga con el negocio inmobiliario e industria de la construcción, cabe preguntarse ¿Cómo aplicar la cláusula antielusiva general?

Primero, identificar una figura apropiada que produzca los mismos efectos jurídicos y económicos que la escisión, en este caso sería la compraventa pues en ambas figuras hay una estructura de transferencia de un bien a cambio de dinero o acciones, excepto la ventaja fiscal prevista en la Ley de IGV pues la escisión no está gravada con el IVA mientras que la compraventa sí;

Segundo, evaluar si la forma elegida la escisión es adecuada a la finalidad y operación económica. En este caso ha habido una transferencia de un bloque patrimonial sin entrega de acciones a los socios de la sociedad escindida, lo cual es exigido por el tipo contractual, para que la escisión de sociedades no tenga características de venta, pues los socios o accionistas de la empresa escidente y escindida deben ser los mismos y participar en el capital.

En el ejemplo, la escisión no cumple con la estructura jurídica de haber emitido acciones a los socios de la sociedad escindida porque el bloque patrimonial escindido tiene valor cero, el activo (edificio) tiene igual valor que el pasivo (cuentas por pagar al Banco), por ello nos preguntamos ¿Esto es suficiente para calificar la forma elegida como “elusiva”?

Creemos que no, es solo un indicio de “anomalía elusiva” que debe corroborarse con el examen de la causa concreta subyacente de la escisión en la que se valore si prevaleció la razón extrafiscal o la razón fiscal que es el tercer paso.

88. TABELLINI, Paolo M. *L'Elusione Fiscale*. p. 138. Citado por: ROSEMBUJ, Tullio. *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*. Madrid: Editorial Marcial Pons, 1993, p. 165.

Tercero, meritar la causa concreta de la operación económica de la escisión si esta basada principalmente en razones extrafiscales o en razones tributarias, de esto dependerá que se califique como una operación elusiva y se apliquen las consecuencias tributarias del acto eludido (venta).

En el caso, el contribuyente acreditó las razones extrafiscales de la escisión como es la exigencia de la norma bancaria sobre límites de endeudamiento entre empresas vinculadas, que obliga a la constructora vinculada deudora a escindir un bloque patrimonial para no superar el límite; lo cual es la causa concreta de la escisión como el "conjunto de las razones y de los intereses específicos que determinan las partes al contrato; y dan respuesta a la pregunta: ¿Por qué las partes hicieron el contrato?", que puede convalidar el resultado alcanzado bajo la forma sospechada de elusiva. Sin embargo, el Tribunal Fiscal aplicó la objetada causa abstracta y objetiva que se confunde con la función del tipo contractual (la empresa que reciba el bloque patrimonial continúe con la actividad económica y jurídica del transferente) para calificarla de elusiva, sin explicar objetivamente si la "causa concreta" del negocio en este caso era contrario a la ley, ni examinar si la razón extrafiscal era relevante o no respecto a la razón fiscal, lo cual puede originar desconfianza e inseguridad en los sectores económicos respecto a cómo se aplicará la Cláusula General Antielusiva.

### III. CONCLUSIONES

- Las Cláusulas Generales Antielusivas latinoamericanas utilizan los términos "determinar la verdadera naturaleza", "podrá desconocer", "atribuir una significación acorde a los hechos", "calificará" lo que expresa el reconocimiento de la doctrina *substance over form*, conocida por nosotros como calificación de los hechos que es una potestad ordinaria de la autoridad fiscal unida a la interpretación de las normas tributarias.

- Las Cláusulas Generales Antielusivas latinoamericanas como potestades extraordinarias de la autoridad fiscal utilizan los términos actos o formas jurídicas "inadecuadas", "inapropiadas", "atípicas", o "artificiosas" mediante las cuales se ha obtenido una ventaja tributaria, lo cual implica investigar la causa del negocio privado.
- La falta de razones extrafiscales o propósito económico (*purpose*) como causa concreta e individual del negocio diferente a la obtención de la ventaja tributaria conlleva a desconocer las formas jurídicas elegidas aplicando las consecuencias tributarias que correspondan al acto eludido.
- La causa como función económico-social del tipo contractual solo protege los intereses tipificados pero es insuficiente para proteger los intereses perseguidos no tipificados, pudiéndose solo proteger de forma simétrica ambos intereses si la causa es una función económico-individual del negocio jurídico, que expresa en su totalidad el negocio, las exigencias e intereses de los contratantes y el contexto y circunstancias del contrato desligada del tipo contractual, valorada dentro de la ley y compatible con los Principios Generales del Derecho.
- La autoridad fiscal no puede calificar como elusivo un acto por "inadecuado" o "impropio" o "artificioso" porque los fines perseguidos de los sujetos no se adecuan a la causa como función económica social del tipo contractual "usual", sino porque esos intereses o razones que conforman la causa concreta individual del contrato sea típico o atípico como operación económica van en contra de la ley y no tienen la tutela de los Principios Generales del Derecho, por tener un propósito exclusivo de elusión fiscal.

89. ROPPO, Vincenzo. *Causa concreta: Una storia di successo? Dialogo (non reticente, né compiacente) con la giurisprudenza di legittimità e di merito*. En: *Rivista di Diritto Civile*, Anno LIX, Nº 4, Padua: Cedam, 2013, p. 976. Citado por: MORALES, Romulo. "El fin ilícito como la función económico-individual ilícita o la causa concreta ilícita en los contratos". *Op. Cit.*, p. 108.