

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA MADRE Y MAESTRA
Vicerrectoría Académica CSTA
Decanato de Postgrado CSTA
Área de Ciencias Sociales y Humanidades y Artes



**Trabajo de Investigación Final para optar por el Título de
Magister en Derecho Tributario**

“Concepto de Elusión: Las estrategias de planificación fiscal en el mundo posterior a los BEPS”

Sustentante:

Emma C. Mejia Batlle 1994-7248

Asesor de Contenido:

Richard Troncoso

Asesor Metodológico:

Miguel Ángel Diaz Villalona

Recinto Santo Tomas de Aquino (RSTA)
22 de julio del 2020
Santo Domingo, Distrito Nacional República Dominicana

La presente Memoria Final pertenece en copropiedad al Departamento de Ciencias Jurídicas de la Pontificia Universidad Católica Madre y Maestra (PUCMM) y a la autora.

En tal virtud, no puede ser publicada ni reproducida íntegra o parcialmente sin el consentimiento escrito de la Universidad y su autora.

DEDICATORIA

“La familia es un complemento nuestro, complemento mayor que nosotros, anterior a nosotros y que nos sobrevivirá con lo mejor de nosotros.” (Alphonse Marie Louis de Lamartine)

Este trabajo va por y para la mía.

AGRADECIMIENTOS

A:

- Ricardo, Ricky, Alfredo, Gabriela y Gonzalo, por su apoyo, paciencia y compañía.
- LMP, GGV, ARG y mis demás compañeros de trabajo, con los que paso la mayoría de mis días y me dan el espacio para continuar satisfaciendo mi continua necesidad de aprender.
- Mi papa y mis hermanas (abogad@s todos) por las interminables “discusiones” en tertulia y la complicidad.
- A mis asesores en este trabajo, Richard Troncoso y Miguel Angel Diaz Villalona, por su disponibilidad en asistirme para lograr este meta y, sobre todo, por su paciencia.

INDICE

DEDICATORIA.....	2
AGRADECIMIENTOS.....	3
RESUMEN (ABSTRACT).....	6
GLOSARIO DE TERMINOS.....	7
INTRODUCCION.....	8
 CAPITULO I: GENERALIDADES.	
1.1. Planificación Fiscal.....	12
1.1.1. ¿En qué consiste?	12
1.1.2. Sustento conceptual y regulatorio.....	13
1.1.3. Planificación Fiscal desde el Estado.....	16
1.1.4. Planificación Fiscal del Contribuyente.....	20
1.1.5. Planificación Fiscal Nociva.....	22
1.1.6. Planificación Fiscal Agresiva.....	23
1.2. Evasión Fiscal.....	27
1.2.1. Definición.....	27
1.2.2. Tipos de Evasión.....	29
1.2.3. Causas.....	30
1.2.4. Formas de Evasión.....	33
1.3. Elusión.....	34
1.3.1. ¿Que es?.....	35
1.3.2. Sustento Conceptual.....	36
1.3.3. Formas de Elusión.....	39
1.3.4. Como se mide la Elusión.....	47
1.3.4.1. Método del Tipo Efectivo.....	48

1.3.4.2.	Diferencias entre el Resultado Contable y el Fiscal.....	49
CAPITULO II: PLANIFICACION VS. EVASION VS. ELUSION.		
2.1	Cómo Coexisten. Diferenciación.....	53
2.2	Elementos de Tipificación.....	55
2.2.1	La Rebaja Tributaria como único o principal motivo económico.....	55
2.2.2	Abuso de las Formas Jurídicas.....	57
CAPITULO III: MEDIDAS ANTIELUSION o ANTI-ABUSO		
3.1	Normas o cláusulas generales anti-elusión o anti-abuso en los Ordenamientos tributarios.....	58
3.2	Normas Anti-Elusión Especiales	63
3.3	Plan de Acción BEPS.....	64
CAPITULO IV: NORMAS ANTIABUSO EN DISTINTAS JURISDICCIONES LATINOAMERICANAS		
4.1	Argentina.....	80
4.2	Bolivia.....	81
4.3	Brasil.....	83
4.4	Chile.....	84
4.5	Colombia.....	88
4.6	Costa Rica.....	90
4.7	México	91
4.8	República Dominicana.....,	92
CAPITULO IV: RETOS DE LA PLANIFICACION FISCAL EN LA ETAPA POST BEPS.....		
		107
CONCLUSIONES		117
BIBLIOGRAFIA		121
ANEXOS		
(Anteproyecto TIF).....		126

RESUMEN

Esta Memoria Final persigue analizar la elusión fiscal, vista desde su sustento conceptual, la evolución de este, relación con la planificación fiscal o economías de opción y la evasión; y las normativas en derecho dominicano y comparado que pretende combatir su “variante” nociva. De esta forma mostraríamos las divergencias de criterios en cuanto su naturaleza, las prácticas abusivas, los mecanismos empleados para combatirla (tales como las cláusulas anti-abuso o las Acciones del Plan BEPS) y la efectividad de estos últimos; y como dichas divergencias no solo no permiten coartar las prácticas perjudiciales y sus consecuencias; sino que pueden, indebidamente, coartar derechos de los contribuyentes, violentando principios de reserva ley, equidad o certidumbre jurídica.

(ABSTRACT)

This Final Paper aims to analyze tax avoidance, through its conceptual basis, its evolution, its relationship with legitimate tax planning and tax evasion and the regulations under Dominican law and comparative law that aim to fight its “prejudicial” variant. Thus, we will show the divergent criteria in regards to its nature, abusive practices, mechanism established to fight tax avoidance (including anti-abuse clauses and action under OCDE’ BEPs Plan), their effectiveness; and how such divergence not only might not allow the excise of prejudicial practices and its consequences; but may unduly deny taxpayers rights, violating legality, equality and legal certainty principles.

GLOSARIO DE ABREVIATURAS

- AT o ATs:** Administración Tributaria o Administraciones Tributarias, respectivamente
- BEPS:** Base Erosión -Profit Shifting o Erosión de Base Imponible - Traslado de Beneficios
- CIAT:** Centro Interamericano de ATs
- DGII:** Dirección General de Impuestos Internos.
- IOTA:** Intra-European Organisation of Tax Administrations
- ISC:** Impuesto Selectivo al Consumo
- ISR:** Impuesto Sobre la Renta
- ITBIS:** Impuesto a la Transferencia de Bienes Industrializados y Servicios
- OCDE o OECD:** Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo
- VAT o IVA:** Value Added Tax o Impuesto de Valor Agregado

INTRODUCCION

Evasión, Elusión y Planificación Fiscal, son tres conceptos que coinciden o son de cuidado, con frecuencia, en el quehacer de la asesoría fiscal; y de su diferenciación y correcta aplicación depende la efectividad de esa asesoría e inclusive la incursión al ámbito de la ilegalidad o ilegitimidad fiscal.

La Planificación, ya no solo debe cuidar el cumplimiento de la Ley en *strictu sensu*, sino que, además, al incorporarse el concepto de la Elusión Fiscal, aun cumpliendo con la regulación, es posible caer en la ilegitimidad. Así en ocasión de la introducción de las llamadas normas anti-elusión, un ejercicio apropiado y útil de la planificación debe considerar no solo el marco jurídico sino el contexto y lógica económica de los negocios que permita justificar un ahorro fiscal legítimo del asesorado, sin que devenga en un contrapropósito (o consecuencias gravosas para este último). En esto coincide la doctrina sobre el particular, entre los cuales se encuentran: Palao Tobada en su obra “La aplicación de la Norma Tributaria y Elusión Fiscal”; Rivas Coronado, en su Tratado sobre Planificación Tributaria; Carpio Rivera, cuando se refiere la “Planificación Tributaria Internacional”; y la propia OCDE, propulsora del proyecto BEPS y que, luego de examinar las planificaciones fiscales agresivas, creó esos instrumentos de aplicación transnacional para combatirla.

Esto es de interés, pues ejemplos recientes muestran como la asesoría fiscal deviene en la persecución de un fin último, búsqueda de un ahorro fiscal, sin distinguir en muchos casos la transgresión al ámbito de la ilicitud o formas que pudiera devenir en un contrapropósito en lo que al asesorado concierne. Para lograr una asesoría fiscal efectiva, se debe entonces conocer y enfrentar los retos que implican las llamadas normas anti-elusión y el elemento subjetivo que introduce en la “valoración” de la legítimidad de las estructuras fiscales que, por demás, no tipifican una conducta o actividad ilegal por parte del asesor o el asesorado (evasión).

El objetivo antes expuesto no es fácil de lograr pues, si consideramos el panorama de negocios cambiante, la aplicación de los conceptos de Planificación, Elusión y Evasión

Fiscal, o por lo menos el ámbito que delimita a cada uno de ellos, se torna ambiguo o ilusorio, lo cual dificulta no solo el cumplimiento de las normas aplicables sino el ejercicio legítimo del asesor en materia fiscal y el derecho de los contribuyentes de elegir las opciones de negocios más beneficiosa a sus intereses dentro del ámbito de la legalidad.

A lo anterior se añaden las complejidades de las transacciones comerciales y el componente de fiscalidad internacional que se permea en estas y que deben considerarse en el quehacer de la asesoría fiscal.

Así, en un contexto donde se introduce un concepto cuasi-subjetivo como la elusión, y en que, además, se adoptan, en algunos casos *de facto*, medidas para combatirla; surgen interpretaciones confusas, inconsistentes y hasta erradas de lo que está o no está permitido. Esto dificulta el quehacer de la asesoría fiscal que buscan los contribuyentes para una estructuración de negocios eficiente, legal y legítima.

De ahí que se requiera un examen más detenido y exhaustivo de los conceptos de Elusión, Evasión y Planificación Fiscal (esta última como quehacer), en un contexto donde las normas anti-elusion (BEPS) restringen considerablemente y/o regulan más estrictamente el ámbito del ejercicio de lo que se denomina Economía de Opción o el derecho de los contribuyentes a optar por la estructura fiscal que sea más eficiente a su negocio o intereses. Asimismo, es necesario explorar la aparente dicotomía entre ambos conceptos (normas anti-elusión y Economía de Opción), de manera tal que el quehacer de la planificación no solo sea legítimo, sino y, además, útil a los intereses de quienes la requieren.

Lo que se busca entonces es: describir claramente los conceptos de que se trata; explicar su ámbito de aplicación, límites, como se diferencian y como interactúan estos conceptos; explicar el marco regulatorio que encapsula las actividades de que se trata y definir su “tipificación” y consecuencias; analizar las llamadas medidas anti-elusión (incluyendo BEPS); y, no menos importante, identificar retos de la asesoría fiscal en el mundo luego de surgidas dichas normas anti-elusión.

En el recorrido “conceptual” antes descrito, encontraremos una nueva dimensión de constantes del derecho tributario y del ejercicio de la planificación fiscal; y explicamos como surge el concepto de Elusión por el giro “agresivo” que toma la actividad planificadora y la necesidad de tomar medidas para regularla.

Veremos, que este concepto de elusión básicamente se aplica a las estructuras fiscales que, si bien cumplen con la letra de la regulación, provén ventajas o beneficios que se entienden ilegítimos en favor de quienes las implementan en detrimento de los Estados y su capacidad recaudatorio (Rivas Coronado, Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría, 2002). Este fenómeno llamó más aun la atención de las autoridades fiscales de economías del primer mundo, en ocasión de la crisis económica (global) de los años 2008 y 2009, donde las Empresas Multinacionales, aprovechándose de dicha planificación fiscal agresiva y de que no había un hecho normativo base aplicable a sus operaciones transnacionales, generaban astronómicas ganancias, por las que pagaban ínfimas sumas (comparativamente) a los Estados donde operaban y/o le servían de sede por concepto de impuestos por las mismas.

En ese contexto, si bien muchos de esos países comenzaron a tomar medidas “aisladas” e “independientes” para abordar esta problemática, se entendió que las mismas resultaban ineficientes para paliar el fenómeno; hasta que la OCDE lanza el Plan de Acción OECD – G20, consistente, en quince acciones específicas destinadas a corregir problemas de erosión de la base tributaria nacional y redistribución de rentas (BEPS) en el contexto internacional, a ser desarrolladas y completadas por revisiones periódicas ajustándolas según la experiencia de implementación y sus resultados ((OCDE), 2019)

Esto ha cambiado de forma dramática el ejercicio de la Planificación Fiscal, pues ya la misma no solo tiene que atender a las normativas fiscales tradicionales, plasmadas taxativamente en las regulaciones, sino que se añade el concepto de Elusión que examina las estructuras fiscales más allá de su apego a la letra de la regulación; escudriñando aspectos mucho más “subjetivos” e “introspectivos” como lo son: los fines que persiguen dichas estructuras; las necesidades reales de los negocios; y, desmembramiento de estructuras fiscales complejas sobre la base de “supuestos” genéricos preestablecidos que

no son plantillas “constantes” o “inmutables” y que requieren para su implementación, cierto grado de subjetividad de la autoridad. (Yupanqui Carillo, 2010)

El Planificador Fiscal, debe entonces reexaminar conceptos antes conocidos como la Evasión y la Elusión, bajo el nuevo paradigma de las normas anti-elusión y las BEPS, y entender cómo se articula dicho paradigma con la Economía de Opción de manera tal que su quehacer no solo sea legítimo, sino útil a quien lo requiera. Este trabajo pretende hacer ese recorrido mostrando las nuevas realidades en lo que ha estos conceptos se refiere y los nuevos retos de los “planificadores fiscales” frente a estas.

CAPITULO I: GENERALIDADES.

1.1. Planificación Fiscal

1.1.1. ¿En qué consiste?

La Planificación fiscal propone la estructuración por parte de profesionales especializados (usualmente multidisciplinarios), de inversiones proyectando plazos y territorios en busca de ahorros fiscales legítimos. En ese contexto, lo que hace el planificador es buscar las alternativas que permiten las regulaciones para minimizar el impacto fiscal de las transacciones u operaciones dentro de los límites permitidos por dichas regulaciones. A estos fines, se requieren profesionales no solo dentro del ámbito económico, sino y, además, el legal, pues muchas veces no se trata solamente de preparar modelos económicos y proyecciones de rendimientos de inversión dentro de parámetros comerciales provistos. Es necesario considerar el marco legal en el que se desenvolverá la actividad productora de los rendimientos deseados y/o el impacto que pudieran generar en el resultado de las inversiones, cambios en dicho marcos regulatorio y como adaptarse y/o paliar dichos cambios. (Garcia, 2011)

Es un proceso, constituido por una serie de actos o actuaciones lícitas del contribuyente, cuya finalidad es invertir eficientemente los recursos destinados por éste al negocio de que se trata y con la menor carga impositiva que sea legalmente admisible, dentro de las opciones que el ordenamiento jurídico contempla (Rivas Coronado, Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría, 2002)".

Su objetivo es minimizar el impacto fiscal generado por las actividades mercantiles o tenencia de patrimonio, sin violentar, aun indirectamente la normativa tributaria vigente. Esto se realiza, ya sea mediante la elección de alternativas eficientes o abstención con respecto a alguna de ellas.

En definitiva, lo que busca es optimizar los resultados del quehacer económico o gestión de un patrimonio desde el punto de vista fiscal, ya sea dentro del ordenamiento

interno o considerando además otras jurisdicciones, como en el caso de planificación fiscal internacional. (García, 2011)

1.1.2. Sustento conceptual y regulatorio.

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 autonomía de la voluntad.

El principio de la autonomía de la voluntad se define como la facultad que el ordenamiento jurídico reconoce a los particulares de regular por sí mismos sus intereses o relaciones jurídicas con los demás. De lo anterior resulta que las personas son libres de para realizar los actos jurídicos que estimen adecuados para satisfacer sus intereses; determinado además su contenido y efectos. (Anguita Oyarzun, 2017, p. 3)

Como principio del ordenamiento jurídico, la autonomía de la voluntad resulta aplicable tanto al fondo como a la forma de los de los actos jurídicos; por lo que las partes, mientras respeten las leyes, el orden público, las buenas costumbres y la seguridad nacional pueden convenir las previsiones que les convengan en los actos en que intervengan.

Como límite de esa “Autonomía de la Voluntad” se contraponen la relación jurídico-tributaria, cuyos elementos difieren de aquellos que conforman las relaciones civiles. En este sentido se ha indicado 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”; en el entendido de que se entiende que en Derecho Tributario, el surgimiento del hecho imponible es el equivalente de la manifestación de voluntad en el Derecho Privado (Hensel, 1933).

De lo anterior resulta que, los contribuyentes, aun gozando de autonomía de la voluntad en sus relaciones privadas, no son libres para alterar mediante pactos privados los elementos de la obligación tributaria prevista por la Ley.

Ahora bien, en la conformación del hecho imponible, confluye un presupuesto objetivo, que es una circunstancia (o negocio jurídico) determinado; y un presupuesto subjetivo, que consiste en una relación o vinculación que debe existir entre el presupuesto objetivo y algún sujeto pasivo quien, en virtud de realizarse concretamente dicho presupuesto objetivo, queda obligado a una prestación fiscal (Bujanda, 1965). Esto constituye una sola relación jurídica, por lo que no es posible negar, de forma absoluta, el principio de la autonomía de la voluntad y, así, 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, elaborando regulaciones que permitan otorgar una solución a la interacción de principios de Derecho Público y Derecho Privado.

Aquí debemos referirnos al Principio de Economía de Opción, el cual reconoce la facultad del ciudadano de llevar a cabo sus transacciones de la forma (legítima) que le sea más eficiente a sus intereses y fines comerciales.

“Nace del criterio de que nadie está obligado a elegir el camino más gravoso para el pago de sus impuestos, dada la necesaria libertad para elegir la forma jurídica más conveniente para el cumplimiento de los fines económicos que se persiguen, por tanto, cada persona puede arreglar sus asuntos en la forma que le resulte menos onerosa, en consecuencia, se puede elegir la forma jurídica más conveniente para el cumplimiento de los fines económicos que se proponen las partes. Este criterio tiene su fundamento en la autonomía de la voluntad, la libertad de empresa, libertad de contratación, libertad económica y en los principios constitucionales y tributarios de reserva de Ley y legalidad.” (Yupanqui Carillo, 2010)

La jurisprudencia anglosajona se pronunció 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” (Ayrshire Pullman Motor Services v CIR, 1929)

Por su parte, los franceses reconocen este principio al contemplar la posibilidad que tienen los contribuyentes de elegir entre diferentes formas de realizar una determinada operación, y determinar que, 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 (De Mones, Durand, & Mandelbaum, 2010)

Este concepto es también reconocido por la OCDE cuando define la Planificación Tributaria como “la manera como las personas organizan sus negocios o relaciones particulares con el objetivo de minimizar su carga tributaria” (OCDE, 2020)

A efectos de distinguir en un caso concreto si lo que ha realizado el contribuyente es un ahorro lícito o ilícito, la doctrina y la jurisprudencia coinciden en criterios cuyo objetivo es precisamente hacer dicha determinación, entre los cuales los más comunes son:

- **Test de la “finalidad comercial” o “business purpose test”:** Surgen de los países del Common Law (Reino Unido, Estados Unidos) y básicamente examina si las transacciones tienen un propósito comercial o simplemente persigue un ahorro fiscal. Bajo este criterio, una operación puede ser lícita aun cuando genere un ahorro fiscal, si persigue una finalidad comercial; e ilícita, aun cuando se utilicen medios lícitos, si no es posible demostrar una justificación comercial para la operación de que se trata.
- **Principio de la “sustancia sobre la forma” (“economic substance”):** bajo este principio, se prioriza la realidad de la operación sobre las formas utilizadas para implementarla; resultando lícito cualquier ahorro fiscal cuando coincidan la realidad económica y las formas; e ilícito cuando no exista tal coincidencia.

Bajo las regulaciones locales, se reconoce el Principio de Economía de Opción no solo “empadronado” con los Principios de Legalidad Tributaria (Reserva de Ley), Capacidad Contributiva y Derecho al Comercio (Libre Empresa), entre otros del ámbito constitucional local, sino, en el derecho tributario sustantivo, precisamente cuando se pretende regular el mismo. Así, el Artículo 2 del Código Tributario Dominicano, se refiere a las “formas jurídicas” de las transacciones, abordando la “sustancia sobre la formas” e indica que cuando el “hecho generador es definido atendiendo a la forma jurídica, deberá atenerse a ésta”; con lo cual reconoce el derecho del contribuyente de “planificar” sus operaciones, siempre que utilice las formas adecuadas que sean consistentes con la realidad de la transacción; aun cuando las mismas pudieran resultar en un “ahorro” en lo que al impacto tributario se refiere.

De todo lo anterior resulta que un contribuyente no debe pagar más impuesto que el requerido por las regulaciones impositivas aplicables, considerando sus circunstancias personales y según sus rentas. Así, resulta aceptable reducir la obligación tributaria mediante una planificación legítima, utilizando formas que no hayan sido vedadas por o se opongan a la intención legislativa al aprobar la regulación de que se trate.

De esta forma, al planificar fiscalmente un proyecto determinado, se considera la mejor forma de encuadrar el mismo, para disminuir, diferir o eliminar impuestos, según sea posible, conforme a las regulaciones aplicables. (Irazoqui, 2005)

A estos fines, nuestro Sistema Tributario ofrece algunos beneficios fiscales puntuales que deberían ser aprovechados llevando a cabo una correcta planificación fiscal, como veremos más adelante.

1.1.3. Planificación Fiscal desde el Estado.

Ahora bien, los objetivos perseguidos por la planificación fiscal difieren según quién sea el planificador. Difieren así, la planificación hecha desde el punto de vista del Contribuyente, que la que resulta de la iniciativa del Estado. Cuando planifica el Contribuyente (ya sea persona física o jurídica) su objetivo es particular y está dirigido a

lograr la minimización de los costos. Sin embargo, cuando lo hace el Estado, ya sea a través del Ejecutivo o Legislativo, tiene un objetivo estratégico, dirigido a estimular el desarrollo, de zonas geográficas, actividades o factores productivos.

Entre las normas específicas de política económica destinadas al fomentar el desarrollo de determinadas zonas, actividades o factores productivos, entre las más notorias podemos citar:

- **Ley No. 8-90 Sobre Fomento de Zonas Francas de Exportación.** Promueve la inversión en el sector industrial y de servicios exportador. Básicamente provee un régimen de control aduanero especial y hasta el 100% de exenciones en algunos impuestos, contribuciones y tasas, como lo son el ISR, ISC, ITBIS, gravámenes aduaneros, impuesto de constitución de sociedades, impuesto de transferencia de inmuebles. También se permite a las industrias debidamente clasificadas como empresas de zonas francas exportar al mercado local ciertos bienes y servicios pagando los impuestos y aranceles correspondientes. Cabe destacar que las exenciones y otros beneficios fiscales se otorgan en lo que respecta a las operaciones de la entidad dedicada a la exportación de los bienes y servicios de que se trate, aunque también hay cierta exenciones, aunque no directamente vinculada a la producción de bienes si se entiende es en beneficio del personal de dichas empresas para un mejor desempeño de sus labores.

Tal es el caso de la exención de impuestos relativos a la importación de equipos y utensilios necesarios para la instalación y operación de comedores económicos, servicios de salud, asistencia médica, guardería, de entretención o amenidades, y cualquier otro equipo que propicie el bienestar del personal de que se trata; así como la importación de equipos de transporte para el traslado de dicho personal.

- **Ley No. 158-01 De Fomento al Desarrollo Turístico para los polos de escaso desarrollo y nuevos polos en provincias y localidades de gran potencialidad y creación del Fondo Oficial de Promoción Turística.** Se estableció a los fines de

fomentar la inversión en el sector turismo, sobre todo, inicialmente, en ciertas áreas del país. La Ley contempla la posibilidad de otorgar beneficios tanto a proyectos como a inversiones. A los desarrolladores (proyecto) se les concede la posibilidad de deducir; hasta un veinte por ciento (20%) sus utilidades a para fines de ISR; y los exime de 100% del ISR generado por la promoción, ejecución o inversión de capitales en los proyectos clasificados bajo la Ley; 100% de los impuestos nacionales y municipales relativos a la utilización y emisión de los permisos de construcción, incluyendo impuestos de transferencia inmobiliaria para la adquisición de terrenos y edificaciones para el proyecto; 100% de los aranceles de importación y otros impuestos, tales como tasas, derechos, recargos, incluyendo ITBIS, que fueren aplicables sobre los equipos, materiales y muebles que sean necesarios para el desarrollo del proyecto. Por su parte, a los adquirientes en el Proyecto se les concede la exención del impuesto de transferencia de la propiedad (primera transferencia), así como la exención al pago del impuesto sobre propiedad inmovilidad (IPI) por un periodo determinado; y la exención del 100% de aranceles e impuestos sobre la importación de materiales y mobiliaria para la edificación en la propiedad adquirida.

- **Ley No. 108-10 De Fomento a la Actividad Cinematográfica** que busca estimular el desarrollo de la industria cinematográfica en República Dominicana, como mecanismo para fomentar la cultura e impulsar el desarrollo económico.

Entre los beneficios fiscales que otorga la Ley se encuentran, entre otros, deducciones hasta un 100% de la inversión real realizada en un periodo gravable; y de las donaciones hechas en dicho periodo, hasta un 5% de la renta neta imponible del mismo. Se exime también del 100% del ISR, por un periodo de 10 años a productores, exhibidores y distribuidores de películas siempre que los ingresos que generen se utilicen para el desarrollo de la industria cinematográfica local. Adicionalmente, se otorgan exenciones de un 50% hasta 100% del ISR (por 15 años) a los que construyan salas de cine en el país, sobre los ingresos generados por dichas salas; y exención de hasta el 100% del ITBIS aplicables a los bienes,

servicios y/o arrendamientos directamente relacionados con la preproducción, producción y postproducción de obras cinematográficas y obras audiovisuales registradas en el Sistema de Información y Registro Cinematográfico Dominicano. En adición a todo lo anterior, la ley otorga tratamiento privilegiado para la desaduanización de equipos y materiales para las producciones cinematográficas; además autorizar un régimen de internación temporal de esos equipos y materiales (sin el pago de aranceles) por un periodo de 6 meses prorrogables.

- **Ley No. 171-07 Sobre Incentivos Especiales a los Pensionados y Rentistas de Fuente Extranjera.** Su objetivo es beneficiar tanto a los pensionados como a los rentistas extranjeros que deseen residir de forma permanente en el país (y traer sus capitales), con el otorgamiento de ciertos incentivos y exenciones como lo son la obtención de la residencia dominicana en un corto plazo (45 días); exención de los impuestos de importación de bienes y mobiliario personales del individuo de que se trata, incluyendo vehículos (en ciertas condiciones) y de los impuestos de transferencia sobre la primera vivienda. También se le otorga una exención de ISR sobre las rentas que recibe del exterior (como rentista o pensionado); mas 50% del impuesto de registro de hipoteca y del aplicado a la distribución de dividendos. Se puede obtener, además, la exención total de ITBIS y de ISC en ocasión de adquisición de vehículos; y una exención hasta del 25% del impuesto sobre ganancia de capital siempre que el beneficiado sea el accionista mayoritario de la sociedad que deba pagarlo y que la misma no se dedique a actividades comerciales o industriales.

Hay otras leyes de incentivo de menor incidencia pero que vale la pena mencionar como lo son:

- **La Ley No. 56-07 Que declara de prioridad nacional los sectores pertenecientes a la cadena textil, confección y accesorio; pieles, fabricación de calzados de manufactura de cuero y crea un régimen nacional regulatorio para estas industrias.** Es una ley de incentivos similar a la 8-90 de Zonas Francas de

Exportación, con parecidos beneficios, en este caso enfocados a la industria textil y de confección de accesorios y calzado.

- **Ley No. 84-99. Sobre Reactivación y Fomento de las Exportaciones. Elimina cargas impositivas resultantes del pago de aranceles por materiales incorporados a los productos exportados.** Esta ley crea tres (3) regímenes particulares a estos fines (a) Régimen de Reintegro de Derechos y Gravámenes Aduaneros; (b) Régimen de Compensación Simplificada de Gravámenes Aduaneros; (c) Régimen de Admisión Temporal.

- **Ley No. 28-01 Que crea una Zona Especial de Desarrollo Fronterizo, que abarca las provincias de Pedernales, Independencia, Elías Piña, Dajabón, Montecristi, Santiago Rodríguez y Bahoruco.** Su objetivo es promover el desarrollo y crecimiento económico de las provincias fronterizas de la República Dominicana, mediante la creación de una “zona especial de desarrollo fronterizo” para empresas industriales, agroindustriales, turísticas, agropecuarias, metalmeccánicas, de zona franca, metalúrgicas y energéticas que se establezcan dentro de los límites de las provincias de Pedernales, Independencia, Elías Piña, Dajabón, Montecristi, Santiago Rodríguez y Bahoruco.

1.1.4. Planificación Fiscal del Contribuyente.

Como comentábamos, la planificación fiscal del contribuyente tiene otro enfoque. Busca eficientización de recursos, incremento de utilidades y/o disminución o posposición gastos. Esto implica aprovechar el marco regulatorio y las ventajas que este pudiera brindar para el diseño de sus transacciones u operaciones, eligiendo las formas jurídicas apropiadas a tales fines.

Así, el contribuyente se enfoca, a *prima facie*, en los atributos fiscales previstos por la regulación a considerar tomando en cuenta sus objetivos. Estos serían, entre otros (Irazoqui, 2005):

- “Criterios diferenciados de imputación de ingresos y gastos en el tratamiento fiscal de las operaciones, como el devengado, percibido, devengado exigible, etc.
- Alternativas de amortización de los bienes afectados a la actividad productiva de ingresos gravables
- Variadas políticas de retribuciones a los socios, accionistas o titulares de las empresas;
- Traslación y compensación de pérdidas fiscales
- Regímenes de promoción industrial
- La posibilidad de la creación de provisiones y provisiones
- Reorganizaciones Empresarial.
- Exenciones impositivas y deducciones permitidas para los diferentes impuestos.
- Leyes de incentivos sectoriales.

Otros aspecto a considerar a estos fines, útiles a los mismos y que son reconocidos por la legislación dominicana, se refieren, entre otras cosas, a reglas sobre a imputación de ganancias de capital durante un periodo a pérdidas operativas, la elección de fecha de cierre fiscal (y modificación de la misma), consecuencias del diferimiento de impuestos mediante ajustes programados y permitidos en deducciones por amortización o depreciación; elección de la alternativa de estructuración de las transacciones considerando el tratamiento impositivo que pudiera otorgarse a una persona física, sociedad, fideicomiso, etc.; métodos de distribución de utilidades; reglas para deducciones de gastos, amortizaciones/depreciación de activos, entre otras (Garcia, 2011).

El planificador fiscal utiliza estos elementos para lograr transacciones económicamente eficientes a los intereses del contribuyente, dentro del contexto de lo que la regulación permite.

Parecería entonces que los límites o ámbito de la “planificación fiscal” estarían bien y claramente definidos por las regulaciones aplicables y, por lo tanto, resulta una actividad

amparada siempre por la misma. Sin embargo, esto no es del todo cierto, pues el ejercicio de este quehacer puede tomar matices cuya legitimidad (aunque no legalidad ordinaria) resulta cuestionada, como veremos más adelante.

1.1.5. Planificación Fiscal Nociva

Aunque esta expresión se utiliza para referirse, usualmente, a la planificación fiscal entre empresas relacionadas y residentes en distintos países utilizando paraísos fiscales; también se aplica para definir prácticas locales similares al *tax planning* tradicional que utilizan entramados corporativos complejos, con el solo propósito de evitar el pago de obligaciones fiscales. Mediante estos entramados se obligan a las ATs a analizar con cuidado las operaciones entre entidades de un mismo grupo económico, para segregar las que son legítimas y las que no; e inclusive aquellas que pudieran devenir en ilegítimas, simplemente por la forma en que están articuladas con las otras. (Costa, 2007)

Estas prácticas generalmente surgen de:

- Grupos económicos locales que pudieran remitir o trasladar parte o la totalidad de beneficios a una o más empresas legítimas, aprovechando la posibilidad de acumular pérdidas fiscales, saldos a favor o tienen ventajas tributarias específicas. Bajo este supuesto, la AT no solo debe identificar dentro del grupo económico de que se trata, la existencia de estas empresas con los citados beneficios, para verificar la autenticidad de las operaciones comerciales realizadas entre ellas, sino que, además, cerciorarse que las operaciones entre vinculadas se hagan a precios de mercado es decir, como si las partes involucradas fuesen independientes atendiendo a condiciones del mercado para estas, sin que una influyera a la otra sobre la base de la vinculación existente entre ellas. Lo anterior es lo que se pretende “controlar” con las normativas de Precios de Transferencia que examinaremos más adelante.

Entre las maniobras que se identifican y se consideran “nocivas” se distinguen:

- i. Compra de compañías con pérdidas acumuladas o saldos a favor (p.e. ITBIS) y articulando prestación simulada de servicios a otras entidades del grupo quienes usan el ITBIS pagado como créditos de ese impuesto, al tiempo que la primera compensa los ingresos de renta con las pérdidas acumuladas;
- ii. Compra de empresas que sean beneficiarias de promociones fiscales sectoriales,
- iii. La compra de entidades exentas (fundaciones, asociaciones, mutuales, etc.).

Cabe aclarar que corresponde a la AT probar que las operaciones antes indicadas son ficticias o tienen elementos ilícitos, tales como incapacidad de las prestadoras de servicios de rendir los mismos, o la irrazonabilidad del valor de los servicios prestados.

- Grupos económicos que transfieren beneficios o una parte de ellos a una o más empresas inexistentes, imputándoles es estas ultima operaciones irreales. En este caso usualmente se forman una nueva empresa o usan una que ha sido formada previamente a fin de que sean generadoras de créditos fiscales por concepto, por ejemplo, de ITBIS o de gastos aprovechables en lo que a ISR se refiere. Como estas empresas se crean solo a los fines antes determinados, nunca pagan impuesto y desaparecen rápidamente para evitar detección por parte de las ATs, mientras que la empresa del grupo “operativa” obtiene su ahorro fiscal mediante el computo del crédito fiscal con respecto al ITBIS o mediante deducciones por los “gastos” incurridos” para disminuir la base imponible del ISR. (Garcia, 2011)

1.1.6. Planificación Fiscal Agresiva (PFA)

El término *Aggressive Tax Planning* (ATP, por su acrónimo en inglés) lo utilizan ahora los organismos europeos e internacionales, emulando o siguiendo la línea conceptual de la doctrina y administración fiscal norteamericanas sobre el particular.

Los Norteamericanos la definen como una asesoría fiscal comercializada (“Tax Shelter”) que es a la vez abusiva y agresiva, pues, por un lado, el asesor transgrede el espíritu y finalidad de la norma tributaria al diseñar la solución que ofrece al cliente y, por otro, dichas soluciones no se reservan para un solo cliente, sino que se estandarizan, incorporándose a un esquema de inversión que se comercializa como un producto fiscal. (Gonzalez de Frutos, 2006)

Se da entonces una relación promotor-inversor, donde el primero estudia la regulación para encontrar el “Defecto” aprovechable y el segundo, compra la solución jurídica para estructurar y/o implementar la operación.

En España, se utiliza la traducción literal del término, “planificación fiscal agresiva”, aunque coexiste con otros como “planificación fiscal abusiva” e “ingeniería fiscal” (Amoros Viñals, 2013).

Por su parte, la OCDE la define como “planificación que implica una situación fiscal que es sostenible, pero que tiene consecuencias tributarias no deseadas e inesperadas” y se refiere a las principales formas de PFA tales como: la transmisión de deuda de sociedades matrices a filiales, técnicas de deducción artificial de intereses, técnicas utilizadas para evitar la retenciones en el Estado de la fuente y para eludir las normas que resulten aplicables a sociedades extranjeras del grupo y la subcapitalización. (OCDE, 2013)

La IOTA, por su parte, la identifica como “cualquier esquema en el que el principal propósito o beneficio deriva de la reducción de impuestos y en el que la ventaja fiscal buscada no está claramente sancionada por la ley tributaria” (IOTA, 2011).

Como apreciamos de lo anterior, no hay consenso en cuanto a una definición “unitaria” de fenómeno que sería el primer paso para abordarlo de forma integral y para que “atienda” todas sus manifestaciones, pues definiciones meramente casuísticas, no representa el panorama completo, sobre todo con el alto grado de sofisticación con la que se estructuran operaciones hoy en día.

En lo que si hay consenso es en los efectos perniciosos de la PFA, entre ellos se cuentan:

➤ *La pérdida de ingresos fiscales en un contexto de crisis financiera y presupuestaria*

Si en un contexto de estabilidad económica, las PFA son perjudiciales a los Estados, en escenarios de crisis financiera el impacto adverso de las mismas se incrementa exponencialmente, pues frente a la necesidad de minimizar gastos e incrementar ingresos, prácticas elusivas o evasivas ponen más presión aun en los presupuestos. Como un ejemplo de esto, la Comisión de Control Presupuestario (CCP) de la Unión Europea, en su reporte sobre fraude y evasión fiscal, indicó que en el 2012 la PFA y el fraude fiscales constataron a la Unión más de un trillón de Euros; una pérdida de aproximadamente 2000 Euros anuales por cada ciudadano europeo (CCP - EU, 2014)

Asimismo, el Comité Económico y Social Europeo (CESE) ha expresado que:

[...] la planificación fiscal agresiva, alimenta las crecientes desigualdades provocadas por la crisis económica y los programas de austeridad, lo que supone un grave peligro para los Estados miembros en su esfuerzo por garantizar un funcionamiento eficaz de los sistemas fiscales a fin de asegurar la financiación de los servicios públicos, redistribuir el bienestar, luchar contra la pobreza y evitar la competencia fiscal entre los Estados miembros y terceros países”;

“Una parte importante de las pérdidas que la economía sumergida provoca en los sistemas de recaudación de impuestos tiene su origen en la planificación fiscal agresiva”. (Dictamen del CESE C 198/05, 2013)

Bajo el criterio antes indicado, es obvio que el control de las PFA, así como de otros mecanismos elusivos y/o de evasión fiscal, incrementaría ingresos públicos del

Estado que pudiera devenir, en principio, en mayor “sanidad” de los sistemas fiscales; además de permitir el incremento de la contribución para construir un camino hacia el desarrollo.

Sin embargo, estas prácticas en algún momento devinieron en estrategias usuales de conglomerados multinacionales y crearon un círculo vicioso en el que el incremento en la presión fiscal por parte de las Administraciones Fiscales, para suplir el declive de recaudaciones que causaban las mismas, devenían en un recrudecimiento de dichas prácticas por parte de los conglomerados, para “defenderse” del incremento de la presión fiscal.

➤ ***Competencia perniciosa entre Estados.***

Aprovechándose de la heterogeneidad de regulaciones, los planeadores fiscales comenzaron a mover beneficios, operaciones, rentas a Estados con sistemas tributarios más laxos y/o con beneficios fiscales atractivos establecidos por dichos Estados para atraer capitales que eventualmente se transformaba en mayor tributación efectiva en los mismos.

Así, creando incentivos fiscales e introduciendo tasas progresivamente más bajas, surge una competencia perjudicial entre Estados, que eventualmente resultaría en la quiebra del sistema tributario tanto de los Estados que implementan las medidas tributarias laxas, como aquellos con fuga de capitales y recaudaciones por los primeros, pues la base imponible “global” no sería suficiente para sufragar el gasto público requerido. Esto ya sucedió en los Estados Unidos con el fenómeno denominado “*race to the bottom*” que surgió en la primera mitad del Siglo XX y con ocasión del cual Estados comenzaron con “desregulación” progresiva a los fines de atraer inversión y/o competir por negocios con otros Estados de la Unión, sin embargo, aunque logaron sacar ventajas temporales de esas prácticas, los efectos de la desregulación al final causaron más perjuicios que los beneficios que inicialmente se obtuvo con dicha práctica; al tiempo que se afectó adversamente a los demás Estados víctima de estas. (Fernandez Rodriguez & Alvarez García, 2003)

A modo de ilustrar el fenómeno, se debe considerar que si una industria se establece en un Estado solo por las bajas tasas y otros incentivos fiscales que le ofrece, eventualmente, los efectos medio ambientales y socio económicos de la actividad de dicha industria a ser paliados por dicho Estado (daño ambiental, bajos salarios, deterioro de infraestructura, etc.) bien pudieran sobrepasar su capacidad de “respuesta” con gasto público, por los bajos ingresos que recibe por efecto de las tasas reducidas y otros beneficios. Cabe destacar que no se trata de ofertar tasas y beneficios competitivos, el “*race to the bottom*” básicamente ofrece “incentivos” que muchas veces no son consistentes con la racionalidad económica, simplemente para ganar una ventaja competitiva a nivel de Estado, lo cual ha demostrado ser, a largo plazo, de consecuencias desastrosas.

➤ ***Competencia desleal y distorsión de los principios de equidad y justicia tributaria.***

Como vimos anteriormente el minimizar tributación con planificaciones agresivas que pudieran considerarse evasivas o elusivas, constituye una práctica desleal para las empresas nacionales y deviene en consecuencias perjudiciales para los Estados. Además, se afectan también a los demás contribuyentes de estos últimos Estados que no incursionan (o no pueden incursionar) en estas prácticas; pues son estos quienes terminan de cierta forma supliendo (aun a medias) el declive en recaudaciones, lo que hace inícua la carga fiscal; además de que, eventualmente, sufren el aminoramiento del gasto público de dichos Estados.

1.2. Evasión Fiscal

1.2.1. Definición.

Se entiende por evasión, eludir, esquivar o escapar a un compromiso determinado; incumplir una obligación total o parcialmente.

Desde el punto de vista de la tributación la definición genérica del término abarca toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado.

La doctrina ha “afinado” esa concepción general y la ha definido como

“...toda conducta ilícita del contribuyente, dolosa o culposa, consistente en un acto o en una omisión, cuya consecuencia es la sustracción al pago de una obligación tributaria que ha nacido válidamente en la vida del derecho, mediante su ocultación a la AT, en perjuicio del patrimonio estatal” (Rivas Coronado, Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría, 2002, p. 29).

Asimismo, se entiende que

“Evasión Tributaria es todo acto que tenga por objeto interrumpir el tempestivo y normado flujo de fondos al Estado en su carácter de administrador, de tal modo que la conducta del sujeto obligado implica la asignación “per se” de un subsidio, mediante la disposición para otros fines de fondos que, por imperio de la ley, deben apartarse de su patrimonio y que sólo posee en tenencia temporaria o como depositario transitorio al solo efecto de ser efectivamente ingresados o llevados a aquél”. (Tacchi, 1993)

En sentido general, el factor de dolo o culpa en las definiciones propuestas interviene para distinguir cuando la evasión constituye una infracción, transgresión o un delito tributario, requiriéndose usualmente para la tipificación de este último, el dolo como elemento esencial. Sin embargo, el aspecto en común de las definiciones que se han propuesto para el fenómeno es la confluencia de dos (2) elementos principales que son: la eliminación o disminución de un tributo y la transgresión de la ley de un país, por los sujetos legalmente obligados a cumplirla.

El aspecto pernicioso de esta práctica, más allá de la mera violación de las regulaciones establecidas, tiene que ver con el origen y propósito de la tributación. En tal sentido debemos considerar que, para cumplir con sus fines institucionales, sociales y

políticos, entre los que se incluye con carácter de principalía, el cubrir las necesidades públicas colectivas, los Estados necesitan de recursos. Estos recursos se obtienen, primordialmente, a través del ejercicio de su poder tributario, además del usufructo de los bienes propios y del endeudamiento público.

En este contexto, los ingresos tributarios representan un componente más que significativo en los presupuestos estatales, por lo que la ausencia o socavación de esta vía de ingresos, produce deficiencias en sus arcas e insuficiencia para cumplir con sus funciones básicas. Esto no solo perjudica a la colectividad, sino que, indirectamente (y de cierta forma), termina perjudicando también a los causantes de dicha “merma” de recursos; además de que implica una distorsión del sistema tributario que atenta contra la equidad en la distribución de las cargas tributarias.

1.2.2. Tipos de Evasión.

Si bien hay un componente de violación a la Ley en la concepción general de la Evasión Fiscal, para fines tributarios se deben distinguir tipos de evasión que, si bien “esquivan” el pago de una obligación tributaria, no necesariamente implica violación a la Ley, propiamente dicha, o se consideran “grados” o “circunstancias” que deben considerarse a los fines de evaluar la conducta.

En tal sentido, se han identificado ciertos tipos o formas de “Evasión” con siguen:

- **Evasión impropia:** Este tipo de evasión no constituye una violación a la Ley y obedece más bien y usualmente a una política tributaria de quien la práctica. Se trata de abstener a consumir bienes con altos tipos impositivos; controlar inclusive la generación del tipo de rentas sobre las cuales hay un fuerte impacto fiscal; cambiar de domicilio en busca de alguna ventaja fiscal territorial o simplemente exportar capitales.
- **Evasión por transferencias económicas:** es aquella que trata de una dislocación económica.

- **Evasión por inacción:** Se trata de la omisión de algún requerimiento fiscal o cumplimiento de deber formal, no necesariamente por voluntad del contribuyente, más bien atribuido a la falta de conocimiento de este último de la existencia del requerimiento u obligación de que se trata.
- **Evasión lícita:** Esta se asocia con la “economía fiscal” o “economía de opción” a la que nos hemos referido ya anteriormente en este trabajo y lo haremos nueva vez más adelante. Se trata de la acción del contribuyente, mediante mecanismos lícitos para de alguna forma “manipular” la realización del hecho generador, ya se postergándolo, reduciendo o simplemente evitándolo; todo con el fin de minimizar el costo tributario
- **Evasión ilícita:** Algunos autores le llaman “elusión fiscal” que no es del todo correcto, como veremos más adelante en la siguiente sección de este documento. Mientras que la Evasión lícita se trata de postergar o evitar el hecho generador de la obligación, aquí de lo que se trata de eliminar, reducir o retardar el pago del tributo debido en ocasión de la realización de dicho hecho generador. Básicamente, se oculta o deforma el efecto real de la operación, sobre el resultado manifiestamente producido por la misma (formas sobre realidad).
- **Evasión fraudulenta:** Se trata de cualquier maniobra o manipulación, que pretenda engañar o inducir a la AT a cometer un error. En esos casos, se entiende se produce un enriquecimiento indebido del contribuyente a costa del fisco.

1.2.3. Causas

Mucho se ha escrito sobre las causas de la evasión fiscal y el consenso es que la misma se debe a una serie de factores coincidentes, que en mayor o menor medida influyen en el surgimiento y permanencia del fenómeno. Estos son (Del Valle Santander, 2010):

- **Carencia de una conciencia tributaria.** Esta se refiere a que la mayoría de los individuos no toma conciencia de la importancia de que todos realicemos o cumplamos con nuestras obligaciones tributarias, en tiempo y forma, para que el Estado pueda prestar los servicios esenciales que la sociedad demanda (salud,

educación, etc.). El individuo se ve como un ente aislado y no como parte de una estructura social, en la que todos debemos contribuir al bienestar comunitario. Entre las razones de falta de conciencia tributaria están:

- **Falta de Educación:** la formación de los individuos (desde la niñez) debe incorporar valores éticos y morales como pilares y concientizarlos sobre su participación y/o contribución necesaria, en tiempo y forma requeridos, a los fines que el Estado pueda cumplir el rol que demanda la sociedad
- **Falta de solidaridad:** Esto obviamente es un efecto de la falencia en el aspecto anteriormente indicado. Se entiende que con el pago de los impuestos de aquellos que están en condiciones de contribuirlos (de forma equitativa y proporcional el Estado presta servicios a los sectores de menos ingresos. Por lo que dicha “contribución” en este caso traducida al pago de tributos, es una manifestación de solidaridad hacia los conciudadanos de menos recursos para que esto puedan recibir, por lo menos servicios básicos.
- **Idiosincrasia del pueblo:** Esto es un aspecto “cultural” significativo en la falta de conciencia tributaria y tiene que ver, en gran medida, en el “*facilismo*” y la actitud de que “*todo se puede arreglar*”, de que “*las fechas de vencimiento pueden ser prorrogadas*”, por lo que no hay necesidad de preocuparse por cumplimiento en el tiempo adecuado o de que “*si no pago no importa, porque seguro sale una amnistía*”. Esto surge por una combinación entre la gestión estatal del sistema tributario y la reacción de los ciudadanos, ya aquejados de Falta de Educación Tributaria y Falta de Solidaridad, frente a dicha gestión.
- **Falta de claridad del destino del gasto público:** Esto se refiere a, en nuestro caso, histórica falta de transparencia (real o percibida) del uso de los recursos, que le ingresan al Estado, y la sensación del ciudadano que no recibe una adecuada prestación de los servicios, que están a cargo del Estado. Esto hace que el contribuyente, no cumpla con sus obligaciones, pues no “ve” el beneficio a la comunidad al que “supuestamente” está contribuyendo. A esto se suma, las diferencias ideológicas y /o de política

económica sobre en qué y cómo debe el estado invertir los fondos públicos que incluyen la “contribución” de los ciudadanos.

- ***Sistema Tributario poco transparente:*** El factor que contribuye al incremento de una mayor evasión impositiva, es básicamente el incumplimiento de los requisitos indispensables para la existencia de un sistema como tal. Así, resulta obvio que si las leyes tributarias, reglamentos, decretos, etc., son precisos y concisos en cuanto a quienes están alcanzados por las leyes para los diferentes impuestos y no existan vacíos en la interpretación de estas, habría menos propensión a que el contribuyente incurra (aun involuntariamente) o busque la manera de eludir impuesto; pues habría menos resquicios por donde pudiera “escabullirse” el contribuyente de su obligación.

De lo anterior resulta que, a los fines de que el Sistema Tributario no contribuya con fenómenos perniciosos que los afectan, según la doctrina el mismo debe tender a: (Del Valle Santander, 2010)

- Tener leyes tributarias, reglamentos, manuales, normas, instructivos, etc., estructurados de manera armónica, claros y específicos de manera que provean un marco regulatorio inteligible para el contribuyente y razonable desde el punto de vista técnico y legal.
- Respetar los principios de equidad, tanto vertical como horizontal;
- Un marco regulatorio que respete los principios que rigen al Derecho Tributario, incluyendo, pero no limitado al de la igualdad, legalidad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, economicidad, entre otros que se incluyen en las normas constituciones de la mayoría de las jurisdicciones;
- Observar otros principios constitucionales que constituyen y son el cimiento de los Estados de Derechos y que constituyen en garantías del respeto a derechos fundamentales de los

ciudadanos (p.e. irretroactividad, debido proceso, igualdad ante la ley, legalidad ordinaria, etc...).

- ***AT poco flexible.*** Al hablar de la AT nos debemos referir de forma ineludible al sistema tributario, el cual deben ser, entre otras cosas, simple, para facilitar el cumplimiento de sus objetivos. Sin embargo, con las complejidades de las sociedades y negocios modernos, y la búsqueda de un sistema equitativo, esa simplicidad es elusiva; y hace que el sistema no tenga la flexibilidad que facilite la comprensión o fiscalización de la norma tributaria cuyo cumplimiento se persigue. Esto hace que el sistema se haga anacrónico y que la AT no tenga los elementos requeridos para cumplir con su labor de forma eficiente. Se combinan entonces normas desfasadas y una administración ineficiente, creando un sistema “rígido” que facilita e inclusive “incentiva” la evasión.
- ***Bajo Riesgo de Ser Detectado.*** Esto se refiere, básicamente, a la ausencia de la Administración y/o falencias en la función fiscalizadora de la misma, que crean un “sentimiento” de impunidad que incentiva a contribuyentes al “ahorro fiscal” a través de la evasión. Igual resultado deviene de la falta de institucionalidad en la AT que emparejado con la cultura de “*que todo se puede arreglar*” a la que nos referíamos en reglones anteriores de este análisis, crea un ambiente de “impunidad” donde no hay régimen de consecuencia real frente a la actividad “ilícita” que termina incentivando la misma.

1.2.4. Formas de Evasión.

La manera en que se “evade” impuestos es variada, pero para fines de las regulaciones en la materia, las formas de evasión se agrupan en las siguientes:

- **Falta de inscripción en los registros fiscales.** Se trata usualmente de actores económicos “informales” que escapan las obligaciones fiscales que generan sus actividades mediante la omisión en los registros fiscales mandatorios a través de los cuales dichas actividades pudieran ser fiscalizadas (p.e. RNC)

➤ **Falta de presentación de declaraciones juradas.**

Es la típica forma de evasión en los países que presentan economías informales muy aguzadas. En estos, muchas personas o nunca se incorporan al sistema tributario formal o simplemente dejan repentinamente de presentar sus declaraciones, por una u otra circunstancias

➤ **Falta de pago del impuesto declarado o liquidado (omisión de pago, morosidad).**

Es cuando el contribuyente no hace los pagos previstos por la Ley en materia de impuesto o lo hace de forma tardía. Esto está íntimamente ligado por la inacción de las ATs en cuanto a los morosos

➤ **Declaración jurada incorrecta (ocultamiento de la base imponible, defraudación, contrabando).** Se trata de la forma de evasión más común y consiste en presentar en las declaraciones información inexacta de la que resulta una incorrecta determinación del impuesto. La inexactitud (voluntaria o no), puede tener los efectos que siguen:

- a) **Disminución de la base imponible;** que redundará en una disminución de los impuestos a pagar al aplicar el tipo de impuestos a una base imponible inferior a la real.
- b) **Aumento indebido de las deducciones;** lo que incluye, considerar deducciones no admitidas por las regulaciones, incluir deducciones por encima de los límites permitidos cuando las deducciones son en principio permitidas; considerar exenciones no aplicables o acreditarse impuestos pagados no “acreditables”. Todo esto socava la base imponible y por lo tanto, al igual que en el caso anterior, resulta en una declaración con una base imponible inferior a la real y, consecuentemente, menos impuestos a pagar.
- c) **Traslación de la base imponible.** Esta forma de evasión la veremos más adelante pues es también una herramienta de Elusión Fiscal sancionable. Se trata de trasladar utilidades de una empresa a otra ubicada en una jurisdicción o con características particulares en razón de lo cual se benefician de un tipo impositivo menor.

Esto es común entre empresas afiliadas y operaciones entre estas que no necesariamente se concluyen en Plena Competencia, como veremos cuando nos refiramos a los Precios de Transferencia.

1.3. Elusión Fiscal.

1.3.1. ¿Qué es?

En los distintos sistemas jurídicos la elusión fiscal es definida considerando similares elementos y características. Básicamente, 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 (Rosembuj, 1999, p. 94).

En tal sentido, Rivas Coronado indica que se trata de “... toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito” (Rivas Coronado, Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría, 2002, p. 21)

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 (Palao Taboada, 2009, p. 161).

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. (Lalanne, 2005)

A *prima facie*, no se trata de transgresión a la normativa tributaria, en *strictu sensu*, sino de una zona gris entre el estricto cumplimiento fiscal y el comportamiento fácilmente identificado como ilegal o ilegítimo. Se refiere a la actividad tendente a reducir la cantidad de impuestos pagados dentro de los límites que marca la ley, especialmente si se aprovechan las lagunas legales y se bordean los límites de las normativas, algunas veces, transgrediendo, sino la letra su espíritu.

Herrero Madariaga (Herrero Madariaga, 1976) establece tres factores que considera que conforman la naturaleza de la elusión fiscal:

- La elusión del tributo por no cumplir con la norma sin que para ello se utilicen formas jurídicas atípicas.
- La elusión del tributo por medio de un sistema de los llamados economía de opción o economías fiscales.
- Elusión por abuso de formas jurídicas que incluyen una manipulación de la ley impidiendo, especialmente, el nacimiento de la obligación tributaria y sustituyéndola por otra mucho más beneficiosa que suponga una reducción sustancial de la cantidad a desembolsar.

1.3.2. Sustento Conceptual

Para comprender la teoría de la elusión tributaria, debemos referirnos a la potestad tributaria del Estado, la cual, como hemos examinado, no es absoluta, y en caso alguno podrá ejercerse de manera arbitraria. Dicha potestad 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.

El primer límite a la potestad tributaria del Estado se establece mediante los principios constitucionales que son comunes en la mayoría de los ordenamientos jurídicos, los cuales reconocen a los individuos ciertas garantías y derechos frente a la misma.

De esto resulta que, el ejercicio de la potestad tributaria del Estado es legítimo y justo siempre que se realice observando dichos principios constitucionales, que en Derecho

Tributario se conocen como principio de legalidad, reserva de la ley, igualdad y capacidad económica, sin perjuicio al respeto debido a los derechos fundamentales de las personas y el principio de no confiscatoriedad.

En tal sentido, los principios de legalidad y tipicidad tributaria impiden la extensión del hecho imponible más allá de su propia formulación legal; este debe estar legalmente establecido por el legislador y no admite el establecimiento, modificación, supresión o condonación de tributos por intermedio de resoluciones, decretos o reglamentos provenientes de cualquier otra autoridad. Así, la potestad tributaria del Estado está en primer, término limitado por lo que indica la Ley.

Por otro lado, está el Principio de Economía de Opción que, apareado con el Principio de Legalidad y de Equidad además del Derecho al Comercio y Libre Empresa (también de orden constitucional), reconoce la facultad del ciudadano de llevar a cabo sus transacciones de la forma (legítima) que le sea más eficiente a sus intereses y fines comerciales.

Luego, se reconoce que el efecto más importante de la elusión tributaria es que aquellos contribuyentes que debían pagar impuestos no lo hacen, o lo hacen en menor proporción que lo que deben como consecuencia de la ejecución o celebración de actos elusivos, que también tiene efectos nefastos en la economía en general.

Así, se arguye que las prácticas elusivas, en principio, violentan los principios de capacidad contributiva de igualdad y equidad e inclusive el principio de legalidad tributaria, en virtud de los cuales los ciudadanos deben contribuir al fisco, de acuerdo a su capacidad económica y conforme tributan sus pares, sin que sea posible eludir la obligación tributaria mediante artificios, que constituyan abuso o simulación, tendentes a evitar que surja el hecho regenerador de la referida obligación que establece la ley (Saavedra Morales, 2018)

Cabe recordar que el principio de igualdad tributaria (de orden constitucional) 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. De ahí que doctrinarios como Ruiz Almendral afirmen 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 (Ruiz Almendral & Seitz, 2004).

En cuanto a la capacidad contributiva, resultaría inadmisibles desde un punto de vista constitucional que iguales manifestaciones de capacidad contributiva queden sujetas a diversos regímenes impositivos según sea la forma jurídica que se utilice, y según sea la capacidad de los contribuyentes para contratar a los asesores fiscales más ingeniosos y creativos.

Por otra parte, en términos económicos, la elusión tributaria: (Saavedra Estay, 2016)

- vulnera también el principio de equidad tributaria, trasladando el impacto impositivo a otro contribuyente que si cumple con su obligación;
- afecta la libre competencia, pues el elusor obtiene ventajas económicas frente al competidor que si cumple con sus cargas tributarias;
- aumenta los costos de las ATs en cuanto a la determinación y fiscalización de la obligación tributaria, pues además de los gastos en que se incurre en “perseguir” a los infractores, las ventajas (aun temporales) que obtiene estos últimos, incentivan el incumplimiento de otros; y
- afecta las recaudaciones del Estado, sobre todo en países como este en que la recaudación de impuestos en las fuente mayoritaria de ingresos de este, a fin de poder cumplir con sus obligaciones financieras, sociales y económicas en beneficio de todos.

De lo anterior resulta que tanto la planificación tributaria o economía de opción como la potestad tributaria del Estado tienen un límite común en las normas que regulan la elusión, pues estas lo que buscan es que se dé cumplimiento y no eludir, los principios de legalidad tributaria, equidad y capacidad contributiva; que, por una parte, sustentan el quehacer legítimo de la planificación y, por otro, se impone a la AT respetar y proteger.

Lo anterior, es lo que se utiliza como sustento conceptual de las cláusulas anti-abuso (anti-elusión) y la forma como claudica el Derecho de Economía de Opción de los contribuyentes frente a la potestad tributaria del Estado, aun cuando, no necesariamente se verifique una actuación del contribuyente que constituya un delito tributario.

1.3.3. Formas de Elusión

Los esquemas elusivos pueden ser tan variados y complejos como el negocio de que se trate, la inclusión de una o varias jurisdicciones, y/o los actores que intervienen (en términos de número y/o capacidad de contratación). Usualmente, las “técnicas” utilizadas implican:

- El diferimiento de impuesto: al aplazar el pago de impuesto se consiguen beneficios financieros, por retraso en el pago del impuesto de que se trate
- El arbitraje entre países con diferentes tipos impositivos dentro del mismo grupo empresarial. En este caso, se trata de trasladar beneficios desde los países con tipos impositivos altos a los países de baja tributación mediante sistemas como los precios de transferencia;
- El cambio de clasificación en los ingresos, pasando los flujos financieros a la clasificación con mejor tratamiento fiscal.

La anterior clasificación, obedece al modelo de Stiglitz sobre las diferentes alternativas para eludir impuestos, aunque enfocado en la elusión en el impuesto (individual) sobre la renta en EE. UU. (Stiglitz, 1985). Este fue de los pioneros en la doctrina sobre el tema y, de hecho, a partir de su artículo, se inició la literatura enfocada en la elusión fiscal, ya más ampliada para incluir la relativa a los impuestos sobre sociedades.

Con el transcurrir del tiempo y sofisticación de los negocios, las estructuras para la elusión fiscal en el ámbito corporativo se han desarrollado ampliamente, y gran parte de ellas están encaminadas a reducir la base imponible del impuesto o trasladar beneficios; que es lo que hoy en día se conoce como BEPS.

En este sentido, refiriéndonos a las primeras aproximaciones de la forma de desvío de beneficios que emplean las multinacionales, Hines y Rice establecen un modelo basado en la premisa de que el resultado antes de impuestos de una entidad (miembro del grupo) se establece considerando el beneficio “real” y el “desviado. (Hines & Rice, 1994). El primero es generado por la empresa a partir del capital y el trabajo; y el segundo, se trata del desplazamiento del beneficio a incluir o excluir de la ecuación, por motivos meramente fiscales. Este desplazamiento, depende, en gran medida en el tipo fiscal que afecta a la empresa vis a vis su casa matriz u otros miembros del grupo.

A partir de lo anterior, conforme han examinado los doctrinarios sobre el tema, se trabajan diferentes alternativas para reducir la base imponible como siguen (Dharmapala & Riedel, 2013):

- **Desplazamiento de deuda (Debt Shifting).** Este es de los métodos más comunes y que según estimaciones de la Unión Europea, sirve de canal de aproximadamente un tercio del desvío de beneficios.

Se parte de la premisa que uno de los principales focos de elusión fiscal es la deuda interna como externa. Esta se entiende fundamental para trasladar beneficios corporativos de una jurisdicción con altas tasas impositivas a otra de tasas más bajas.

Considerando que la regla general (en la mayoría de las jurisdicciones) es que los intereses son deducibles de la base imponible y no así la repartición de dividendos o beneficios del negocio, las multinacionales trasladan beneficios de una jurisdicción a otra mediante préstamos a filiales del grupo establecidas en otras jurisdicciones consiguiendo así deducciones de intereses, que en algunos casos pueden inclusive duplicarse (es decir, no pagan impuestos en ninguna o representan ahorro fiscal en más de una de las jurisdicciones envueltas). Esto es la llamada “subcapitalización” o “*thin capitalization*” a la que nos referimos en más detalle cuando abordemos las normas anti-elusion.

Asimismo, se lograban similares resultados en ocasión de la planificación conjunta dentro de un Grupo Económico para la financiación y la negociación de licencias.

- **Localización de activos intangibles y propiedad intelectual**

Se trata de localizar la propiedad intelectual y activos intangibles en jurisdicciones de más baja tributación de manera que la gestión de licencias (y uso) de estos activos dentro de un Grupo Económico, genere “ahorros” fiscales a dicho grupo mediante la desviación de los beneficios que generan dichos activos hacia estas jurisdicciones.

Esto ha sido objeto de amplios estudios que muestran evidencia de que la localización de propiedad intelectual dentro de empresas de un mismo grupo está influenciada, desproporcionadamente, por las tasas impositivas aplicables en las distintas jurisdicciones en que están establecidas las entidades del Grupo, sin que haya justificaciones de índole técnico que justifiquen el fenómeno.

➤ **Precios de transferencia (transfer pricing)**

Los precios de transferencia es la técnica para conseguir una asignación óptima y a la vez justificada de costos e ingresos entre las diferentes filiales de un grupo empresarial. En el ámbito de la elusión fiscal, puede ser utilizado por las corporaciones para transferir beneficio entre las diferentes filiales para eludir impuestos. Hay evidencias en los estudios antes mencionados de cómo las prácticas en los precios de transferencia se usan para desplazar beneficios para reducir la factura fiscal.

En este sentido cabe señalar que en ocasión de transacciones entre empresas vinculadas, los precios pactados en dichas transacciones (de bienes, servicios o instrumentos financieros) no necesariamente resultan de condiciones del mercado aplicables a las mismas, sino más bien, pueden ser el resultado de decisiones administrativas que buscan aminorar la factura fiscal o buscar algún otros beneficio de dicha índole trasladando beneficios de una entidad a otra, buscando tributar en jurisdicciones o bajo circunstancias más favorables . Debemos considerar en este sentido que más de dos tercios (2/3) de los flujos de transacciones entre países se llevan a cabo entre entidades de un mismo grupo económico (multinacional). Así, de no existir regulaciones relativa a la Plena Competencia (explicada más abajo) en lo que a dichas transacciones respecta, los gobiernos estarían en una desventaja

debido a que la base gravable de cada empresa miembro del grupo está directamente relacionada con los precios pactados con sus afiliadas.

Por la razón antes indicada es que se regulan los precios en operaciones llevadas a cabo entre empresas vinculadas llamados también “precios de transferencia”; y por lo que se consideran actualmente como uno de los factores críticos a vigilar o focos de atención, principalmente en materia de tributación internacional.

En vista de lo anterior, la mayoría de los países han implementado regulaciones para proteger su base tributaria evitando su erosión indebida, estableciendo reglas para determinar la apropiada asignación de utilidades en cada jurisdicción envuelta en una transacción entre vinculadas. Esto implica un esfuerzo concertado entre las jurisdicciones, pues precisamente la “disparidad” de regulaciones impositivas es precisamente lo que habría resquicios para el traslado de beneficios hacia jurisdicciones de más laxas reglas o tipos impositivos. Así, aunque no necesariamente homogéneas en todas las jurisdicciones estas disposiciones tienen su base conceptual y objetivos en común:

En la mayoría de las jurisdicciones, estas directrices de determinación de precios de transferencia tienen su fundamento en el “*Principio de Plena Competencia*” planteado por la OCDE, el cual propone que el precio de toda transacción que se realice entre compañías relacionadas debe pactarse considerando los precios y montos de contraprestación que se hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Bajo este principio, los precios establecidos entre empresas relacionadas reflejarán los precios que hubieran surgido bajo las leyes de la oferta y la demanda. (OCDE, 2017)

Los lineamientos de la OCDE en este sentido, recogidos en sus “*Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y ATs*” es lo que han utilizado diferentes países, incluyendo el nuestro, como sustento de sus legislaciones domésticas en la materia y en general abordan:

- *“Principio de plena competencia*
- *Métodos de precios de transferencia*
- *Análisis de comparabilidad*
- *Disputas en materia de precios de transferencia*
- *Requerimientos de documentación*
- *Consideraciones especiales con relación a la propiedad intelectual, servicios intragrupo y acuerdos de contribución de costos*
- *Reestructura de negocios”* (Linares & Morales, 2014)

Con lo anterior básicamente se busca:

- *“Evitar la transferencia artificial de beneficios fuera de su jurisdicción.*
- *Proporcionar seguridad jurídica a las empresas transnacionales sobre el tratamiento fiscal aplicable.*
- *Reducir el riesgo de doble imposición económica.*
- *Reducir el riesgo de distorsión de los flujos comerciales y de la inversión internacional.”* (Linares & Morales, 2014)

➤ **Acuerdos tributarios (Tax Rulings)**

Son los acuerdos tributarios que negocian las corporaciones con una jurisdicción fiscal específica, suelen ser secretos y sólo filtraciones han permitido conocer su existencia y alcance. Es un tipo de elusión de bajo riesgo, ya que por definición son totalmente legales pues están avaladas por la Autoridad Fiscal del país que las negocia y emite (en ejercicio lícito de sus potestades en tal sentido), pero podrían considerarse un tipo de elusión agresiva.

Por la naturaleza de la “maniobra” hay muy poca literatura al respecto pues esos acuerdos suelen ser de carácter secreto y carecen de fundamentos teóricos o datos. Sin embargo, Huesecken y Overesh en su ensayo del 2015, *Tax Avoidance through Advance Tax Rulings - Evidence from the LuxLeaks Firms* (Huesecken & Overesch, 2015), usando los datos del consorcio internacional de periodistas de investigación referente a los acuerdos firmados entre Luxemburgo con cientos de multinacionales, realizaron un análisis de la cuestión determinando que en dichos

Acuerdos resultaban rebajas significativas en la tasa efectiva de tributación de Multinacionales parte de los mismos que en promedio alcanzaba un 4% .

Por ejemplo, considerando el año luego de la suscripción del acuerdo relevante como punto de partida, gracias a las estructuras aprobadas en acuerdos examinados, H.J. Heinz bajó su Tasa Efectiva de Tributación de 27.8 % a un 20.6 %, Procter & Gamble de 29.7 % a 26.2 %, y Vodafone de 26.5 % a 17.1 %.

En este sentido, entre los “esquemas” agresivos examinados se encontraron elementos como, el uso del establecimiento de compañías de financiamiento en Luxemburgo, con un “equity” a través de instrumentos híbridos como los que explicaremos más adelante (equity en la casa matriz, pero deuda en Luxemburgo). Estas compañías de financiamiento otorgaban préstamos a subsidiarias en países con altas tasas de tributación donde los gastos en intereses eran deducibles. De esta forma, como en Luxemburgo los intereses (por instrumentos híbridos) pagados a casa matriz son también deducibles puede idealmente reducir la base impositiva a cero, mientras que en el país de la casa matriz, no eran imponibles los dividendos pagados intra-compañía. En otros casos, se utilizaban Fondos de Inversión que se establecían en Luxemburgo pues en su mayoría estaban exentos de impuestos. Esto muestra, aun de forma empírica el uso de prácticas elusivas agresivas asociadas a estos acuerdos y con “sanción” legal de la AT (en este caso la de Luxemburgo).

➤ **Entidades e instrumentos híbridos**

Las entidades híbridas aprovechan las asimetrías fiscales en las dos jurisdicciones en las que están presentes. Son sociedades que fiscalmente son transparentes en una jurisdicción. Tienen una doble residencia fiscal que utilizan en esquemas de doble deducción en los cuales se aprovechan, por ejemplo, de pérdidas que está teniendo una entidad, para utilizarlas en esquemas de consolidación fiscal en más de una jurisdicción. (Gravelle, 2009)

Por otra parte, los instrumentos híbridos son activos financieros que reciben tratamientos distintos, por un lado, como capital y por otro como deuda dependiendo de la jurisdicción fiscal y de esta forma se consigue eludir el pago de impuestos. Entre los documentos híbridos en el mercado, podemos mencionar los siguientes;

- **Acciones o Cuotas Preferentes:** Se tratan de acciones o cuotas en una entidad con características particulares (que pueden variar según la legislación de cada país). Usualmente las acciones preferidas son reservadas a los inversionistas y se emiten para capitalizar (aun temporalmente la empresa). Los accionistas con cuotas o acciones preferentes usualmente no tienen derecho a voto (no participan en la toma de decisiones o gestión de la entidad), pero si reciben un determinado interés o rendimiento acordado en ocasión de la adquisición de dichas acciones o cuotas preferenciales. Tienen un tratamiento diferenciado pues precisamente no tienen, usualmente, el riesgo de la gestión del negocio que los accionistas comunes; reciben rendimiento no obstante el desempeño de la empresa durante un periodo fiscal determinado; tienen preferencia al cobro frente a accionistas comunes e inclusive usualmente son subordinados en sus derechos de cobro solo a tenedores de bonos;
- **Deuda subordinada:** Son instrumentos de renta fija y rendimiento determinado. Sus características se consideran inferiores a las emisiones normales (bonos, acciones preferentes) porque en el orden de prelación de “cobro” queda detrás de los acreedores comunes. Cuando las emiten las instituciones de crédito, es que se consideran instrumentos híbridos; pues por una lado sus tenedores no son “socios” de la entidad, pero por otro, se le considera como parte del capital ordinario de dichas entidades (recursos propios). Es una forma de captar inversiones de dichas entidades ofreciendo rendimientos elevados que contrarrestan el riesgo del inversor (vis a vis otra inversión con orden de prelación en pagos superior).

- **Deuda convertible:** En sentido general, se trata de un instrumento de deuda mediante el cual su titular puede optar por convertirse en titular, aun parcialmente, de la garantía que lo sustenta. En el caso específico de entidades que emiten este tipo de deuda, el titular de esta pudiera devenir en accionista en proporción al valor de su importe. De ahí, que mientras el inversor pasa de acreedor o accionista, el monto de deuda se traslada de pasivo a capital considerando por supuesto el factor de “conversión” que se haya acordado.
 - **Deuda perpetua:** es la que se contrata sin establecer fecha de vencimiento o repago. Por un lado, el emisor puede amortizarla cuando entienda conveniente, mientras que el titular recibe rendimientos superiores al de mercado por el riesgo asumido de “incertidumbre” en el reembolso. En algunas jurisdicciones este tipo de instrumentos no están permitidos por el elemento de “perpetuidad”. Mediante la emisión de Deuda perpetua, las entidades buscan inversiones sin necesidad de incrementar su capital, lo que usualmente tiene otras consecuencias como la pérdida del control, sobre todo con respecto a la gestión, de la empresa o disminución en el valor de las acciones.
- **Deducciones.**

Las posibles deducciones están consideradas como la forma de elusión fiscal menos agresiva, e incluso se discute si es elusión fiscal o no. Estas deducciones en algunos casos sólo difieren el impuesto y otras son permanentes. Las deducciones fiscales son básicamente el derecho que tiene algún contribuyente, de disminuir ciertos gastos incurridos o que se presumen incurridos por este (o, en algunos casos ingresos) de la base imponible del impuesto de que se trate. Se le conocen en algunos casos como beneficio fiscal.

En principio, estas deducciones están establecidas por ley, sin embargo, en ocasiones se utilizan en prácticas elusivas cuya legalidad pudiera ser cuestionada. En efecto, muchas prácticas elusivas catalogadas como ilegítimas incluyen el aceleramiento de deducciones fiscales para diferir ingresos para fines

impositivos, lo cual disminuye impuestos del periodo, pero incrementa los impuestos diferidos. Considerando que bajo GAAP (i) para fines de determinación de Tasa Efectiva de Tributación de una empresa, se utilizan datos anuales; (ii) los gastos por impuestos están compuestos por impuestos del periodo y los diferidos y (iii) que estos últimos son los que serían pagados (o reembolsados) en un futuro como resultando de ajustes por diferencias en la contabilidad en libros y la fiscal; cuando se acelera una deducción y se difieren ingresos para el periodo subsiguiente (que se considera en impuestos diferidos), no se refleja en la Tasa Efectiva de Tributación de la Empresa en el año de que se trata, por lo que las maniobras elusivas quedaban soslayadas por las reglas GAAP indicadas. (Dyreg, Hanlon, & Maydew, 2007). Un ejemplo de estas estrategias es el uso de la amortización acelerada.

1.3.4. Como se mide la Elusión Fiscal.

El impacto de las tácticas elusivas en las compañías usualmente se mide sobre la base los estados de resultados anuales de las operaciones de dichas compañías. Estas medidas pueden clasificarse en:

- Medidas basadas en la diferencia entre el beneficio contable y el beneficio fiscal (el más usado y fácil de computar) llamado book-tax gap;
- Medias que utilizan la “razón” entre impuesto pagado de manera efectiva y el resultado contable,

Así, también hay que considerar tipos de elusión relacionada con la diferencia entre el resultado fiscal y contable (non-conforming) y la que no está relacionada con esta brecha (“conforming”), dependiendo de la conformidad al ajuste entre el resultado contable y el fiscal.

Es importante señalar que las medidas de elusión y su utilidad dependen de las fuentes de información y cuál es el objetivo de cada medida, por lo que el cálculo de las medidas pudiera resultar complicado o no, dependiendo de la información que se tenga a

la mano y el tipo de medida que se pretenda aplicar, considerando, sobre todo, que mucha de la información financiera de las compañías, aun cuando coticen en bolsa de valores, suelen no estar disponibles.

Estas medidas se establecen bajo la premisa de que los administradores de las empresas centran esfuerzos en la disminución de ingresos imponibles, es decir los que se computan desde el punto de vista fiscal; pero no consideran la elusión que busca reducir ingresos contables y fiscales a la vez, por lo que nos son útiles para este último caso.

La medición depende de dos elementos cruciales, que son las cuotas tributarias y los ingresos imponibles. En tal sentido, las cuotas tributarias proporcionan una estimación de la cantidad de los impuestos con relación a los ingresos, mientras que los ingresos imponibles son determinantes para evaluar la brecha entre ingresos tributarios y contables.

Cabe destacar en este último sentido que, si bien estos datos pudieran obtenerse de los estados financieros anuales de las empresas o de las declaraciones juradas de impuestos de estas, la información en uno u otro pudiera diferir según sea las normas aplicables en distintas jurisdicciones para la contabilidad fiscal a utilizarse.

Es decir, no es necesariamente igual el resultado de una entidad sobre la base de los Estados Financieros presentados a accionistas, inversionistas o reguladores que los presentados en declaraciones juradas de impuesto que pudieran seguir reglas distintas a las primeras; en el sentido de que estas últimas son de carácter confidencial (no accesible al público en general)

Considerando lo anterior, podemos referirnos a algunas de las medidas de la elusión fiscal corporativa más usadas, a saber:

1.3.4.1 Método del tipo efectivo (effective tax rate) (TE)

Este ayuda a valorar en qué medida las actividades de planificación tributaria de una empresa son efectivas. Solo detecta elusión del tipo “non conforming”. Se calcula usualmente como la relación entre algún tipo de estimación del impuesto de sociedades

dividido por el resultado contable, hay múltiples variaciones en la literatura económica según la estimación del impuesto que se utilice o también sustituyendo el beneficio contable por el flujo de caja (“cash flow”) (Frank, Lynch, & Rego, 2009). Entre las versiones más utilizadas están:

- **Tipo efectivo contable (accounting ETR) o GAAP ETR.** Se calcula dividiendo el impuesto contabilizado dividido por el beneficio contable. Refleja la proporción del impuesto respecto a los beneficios, ha sido ampliamente utilizada. Para evaluar la elusión se compara con el tipo nominal o con el tipo medio de un grupo de control; en el entendido de que, a mayor diferencia entre los elementos comparados, mayor es la elusión fiscal. No refleja estrategias para diferir impuestos (i.e amortización acelerada). (Dyreng, Hanlon, & Maydew, 2007)
- **Tipo efectivo corriente (current ETR).** Para distinguirlo del método anterior basta con indicar que en su cálculo se utiliza el impuesto corriente en vez del impuesto contabilizado. Este si refleja las estrategias para diferir el impuesto, puesto que se utiliza el impuesto corriente en vez del contable.
- **Tipo efectivo de caja (Cash ETR).** Se trata de un método alternativo que incluye en el numerador el impuesto efectivamente pagado, es decir, la cuota líquida del impuesto. Esta muestra la cantidad de impuesto efectivamente pagado por cada unidad monetaria de beneficio contable. Si es “sensible” a las estrategias de impuestos diferidos, pero no a los ajustes en los devengos de las operaciones contables.
- **Tipo efectivo a largo plazo (long-run effective tax rates).** Esta se utiliza para evitar la volatilidad anual y obtener una medida más estable, pues considera datos de varios años agregados en un rango de 3 a 16. Como las diferencias en las medidas de la elusión fiscal pueden variar mucho debido a las diferencias temporarias, esta medida nos da una imagen más fiel de las prácticas elusivas de la sociedad. De esta forma, los efectos de operaciones contables y fiscales que provocan que los

beneficios de un año tributen en años posteriores quedan mitigados, y dejan sin efecto en la medición, las manipulaciones en el devengo de las operaciones.

1.3.4.2 Diferencias entre el resultado contable y el fiscal (book-tax differences).

Todas las medidas antes indicadas reflejan la elusión non-conforming, es decir las situaciones/estrategias en las que las corporaciones intentan reducir el impuesto mientras aumentan los ingresos contables, pero no los fiscales; puesto que es en estos casos en los que la tasa efectiva será menor respecto a la nominal. Sin embargo, en el caso de que los gestores estén enfocados a reducir tanto los ingresos contables como los fiscales, es decir elusión del tipo “conforming”, las medidas anteriormente descritas serían inútiles.

En este sentido, se debe considerar que la presencia de contabilidad creativa para inflar los ingresos contables provoca que la tasa efectiva baje, pero ello no es debido a estrategias elusivas, sino a la manipulación contable o por efecto de las diferencias permitidas entre la contabilidad de la sociedad y aquella para fines fiscales.

En vista de lo anterior, para buscar el verdadero “ahorro” por prácticas elusivas (no necesariamente ilícitas) al usar estas medidas se deben utilizar también otras que consideren las manipulaciones contables, para que el resultado de las primeras no quede desvirtuado.

Estas últimas medidas son las que examinaremos a continuación y que básicamente se sustentan en la diferencia entre el resultado fiscal y el resultado contable. Es evidente que una gran brecha entre las dos cantidades, el beneficio a efectos contables y el beneficio a efectos fiscales, es una señal de que la sociedad está aplicando medidas de la elusión fiscal, en el sentido amplio de la expresión. El punto está en determinar si la misma es lícita. Por ejemplo, en el caso de la República Dominicana, donde las regulaciones permiten reglas aplicadas a la contabilidad de la empresa y otras para fines fiscales, las discrepancias que surgen por aplicación de dichas regulaciones son técnicamente correctas y, de hecho, lícitas; por lo que el ahorro que pudieran generar sería legítimo.

En general, una de las principales fuentes de discrepancia entre los dos resultados (el fiscal y el contable) es que están diseñadas para propósitos diferentes y aplican reglas diferentes, las dos principales diferencias están en la aplicación del criterio del devengo o del criterio de caja por un lado y por otro la localización de los beneficios. Por otra parte, las operaciones encaminadas a reducir la factura fiscal también son una fuente importante de discrepancias y aumentan la probabilidad de ser inspeccionados por la autoridad tributaria, varios estudios refuerzan esta tesis. (Kim, Li, & Zhang, 2011) (Gallemore & Labro, 2015).

- **Total book-tax gap (Diferencia Total entre resultado contable y resultado fiscal).** Se basa en un modelo econométrico de datos de corte transversal en el que los devengos dependen de los ingresos, los activos y bienes de equipo y los residuos se interpretan como la porción de los asientos contables que no queda explicada por las variables endógenas elegidas, interpretándose como posible elusión fiscal. Esencialmente se desarrolla una variación en la que las diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal se regresionan con varias variables para controlar varios efectos que influyen en la estimación de la elusión (p.e. impuesto y activos intangibles) (Frank, Lynch, & Rego, 2009). La idea subyacente es que las diferencias permanentes entre los dos resultados reflejan de alguna manera la elusión non-conforming. Las operaciones que consiguen generar diferencias permanentes (y no temporales) al final son las que consiguen reducir el tipo efectivo, y por lo tanto son las que más se aproximan a la estimación de la planificación fiscal. Por desgracia estas medidas no reflejan la planificación fiscal que rebaja los dos tipos de resultados, como son la elusión a través de los precios de transferencia o las entidades híbridas.
- **Beneficios no reconocidos (Unrecognized tax benefits).** Es una medida íntimamente ligada a la cuenta de provisiones por posibles riesgos fiscales en el balance general. En esta cuenta se incluyen tanto los pagos por impuestos que están siendo auditados o investigados en el año en curso como los futuros. Al ser una declaración voluntaria por parte de las corporaciones, al menos en parte, suele estar contabilizada muy a la baja. Una gran cantidad de provisiones de este tipo está

directamente relacionada con prácticas fiscales agresivas y relacionadas con la elusión fiscal, de ahí que se utilice como estimador. Por otra parte, al ser provisiones indeterminadas por definición, son fácilmente manipulables por los administradores de la sociedad. Una gran ventaja de esta medida es que los datos necesarios para su implementación usualmente son públicos y están accesibles.

- **Refugio fiscal (tax shelter).** Se denomina refugio fiscal a cualquier método utilizado para reducir el impuesto de sociedades sin ninguna justificación económica válida excepto el ahorro fiscal. Mide la elusión fiscal más agresiva. Los instrumentos híbridos, intangibles, etc., se reconocen hoy día como refugios fiscales, sin embargo, resultan una medida de elusión no del todo confiable, pues empresas pueden igual eludir impuestos de forma menos agresiva, mientras que otras que recurren a estos tax shelters bien pudieran ser las que menos incurren en la elusión.

CAPÍTULO II: PLANIFICACION FISCAL VS EVASION VS ELUSION.

2.1 Cómo coexisten. Diferenciación

“Tanto la Planificación fiscal, como la evasión y la elusión persiguen el mismo resultado: la minimización de la carga tributaria, pero mientras que la planificación fiscal es admitida, la evasión y la elusión son reprochadas” (Garcia, 2011) o, por lo menos en caso de la elusión, cuestionadas.

En el caso de la evasión fiscal, es la que menor confusión presenta vis a vis los otros dos (2) conceptos, ya que implica una violación a la ley, además de que, con respecto a la planificación y la elusión, el hecho imponible no nace. Así, la diferenciación entre planificación y evasión se hace más evidente pues la primera supone un cumplimiento con la regulación (letra y espíritu) sin que surja un hecho imponible, mientras que la evasión es una transgresión palpable y objetiva del texto de ley, donde nacida la obligación tributaria, se omite su cumplimiento.

En el caso de la evasión y la elusión, ambas tienen los similares objetivos que es el de sustraerse de la obligación tributaria. Sin embargo, la conducta elusiva que asume el sujeto, a diferencia de quien evade, se desarrolla en principio dentro de un sector de licitud (“zona gris”) que impide que el hecho imponible se perfeccione; mientras que, en la evasión, el hecho imponible se perfecciona. (Barrera, 2002).

Sin embargo, entre la elusión y la planificación fiscal la diferencia es más sutil, puesto que ambas pudieran encontrarse, en principio, dentro del marco de la legalidad. Por un lado, en la elusión fiscal, sólo hay una apariencia de legalidad, puesto que el contribuyente utiliza formas jurídicas previstas por la legislación, pero no a los fines previstos por esta sino para lograr un ahorro fiscal; mientras que en la planificación fiscal el contribuyente aprovecha un camino habilitado expresamente por la ley, que indica expresamente en el texto de la misma. (Garcia, 2011)

Aun señalando los rasgos diferenciadores antes indicados, todavía se dificulta distinguir la elusión de la planificación tributaria (*tax planning*), pues lo que se plantea son prácticas que se consideran permisibles o no permitidas, desde el un punto de vista moral, legal, ético y/o político, que obviamente puede variar según el contexto o la jurisdicción a que nos referimos. Coinciden doctrinarios de diferentes jurisdicciones y corrientes en la identificación de factores que inciden en la diferenciación de ambos conceptos tales como la intencionalidad, razón de negocios, efectos, etc... Sin embargo, persisten las diferencias entre cómo se describen o definen dichos factores o su incidencia a la hora de distinguir, desde el punto de vista práctico, entre planificación y elusión. (García, 2011)

El punto aquí está en que el tratamiento de la elusión fiscal difiere en las distintas jurisdicciones, entre las cuales están las que entienden que independientemente del mecanismo utilizado, elusión es equivalente a evasión, es decir, siempre ilícita; y en otro extremo están jurisdicciones en las que entienden que la economía de opción, la planificación y la elusión van de la mano, o que la elusión es lícita, salvo casos particulares de abusos. Por supuesto, están muchas otras en diferentes puntos del espectro antes indicado.

En Chile, por ejemplo, la elusión tributaria se considera lícita salvo se verifique algunos elementos puntuales que veremos más adelante; entendiéndose que, en principio, el contribuyente tiene derecho utilizar las formas jurídicas que entienda más adecuadas a sus intereses y negocios.

El fundamento para sostener la licitud de la elusión, “*es que el contribuyente es libre de evitar que el hecho imponible previsto se realice, recurriendo a las formas o figuras jurídicas no gravadas por el legislador, aun cuando aquello pueda ser considerado como error legislativo*” (Ugalde & García, 2010). La Corte Suprema de Chile así lo validó cuando indicó que elusión consiste en evitar algo con astucia, y no necesariamente es antijurídico.

Se considera entonces que la elusión es un escalafón o grado superior a la simple planificación tributaria, puesto que en la primera son muchas las ocasiones en que el

contribuyente utiliza formas jurídicas infrecuentes o atípicas o bien se aprovecha de “lagunas”, vacíos, errores o contradicciones del legislador que, conforme a lo anterior, se pueden considerar lícitas. (Ugalde & Garcia, 2010)

No obstante lo anterior, doctrinarios definen la elusión como ilícita, al entender que se trata de una conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito (Rivas Coronado, Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría, 2002); incluyendo el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes.

Por su parte, en Estados Unidos, se justifica la economía de opción por principio y por los medios que la ley permita, pero al mismo tiempo se fue creando una doctrina por la que la ley no puede quedar vinculada al lenguaje utilizado por las partes y que en definitiva, la sustancia de una transacción debía primar sobre la forma (Tarsitano, 2003). Esto surge del fallo “Gregory vs. Helvering” de la Corte de Estados Unidos a través del cual se concretaron principios esenciales del régimen tributario en el tema como lo son: (i) la Doctrina del propósito de Negocios; (ii) la doctrina de etapas separadas; (iii) Principio de Sustancia Económica; (iv) Substancia sobre Formas; (v) Simulación. De estos pilares, los más “rescatados” por las jurisdicciones son el Principio de la Sustancia Sobre Formas y la Doctrina de Propósito de Negocios.

De estos principios son el propósito de negocios y el de substancia sobre formas, los que priman en la mayoría de las jurisdicciones para distinguir entre una conducta elusiva “lícita” (muchas veces asimilada como planificación) y la “ilícita” (más vinculada a la evasión) conforme examinamos a reglón seguido.

2.2 Elementos de Tipificación.

2.2.1 La rebaja tributaria como único o principal motivo económico

Es indiscutible que el impacto fiscal es uno de los elementos más examinados para determinar la viabilidad o no de una transacción de negocios. No solo es válido si no racional considerar operaciones que representen un costo general (incluyendo el fiscal) eficiente vis a vis posibles beneficios que pudiera generar un negocio. De hecho, como ya hemos visto, es una de las premisas básicas del ejercicio del derecho a la Economía de Opción. Ahora bien, la controversia surge cuando los tributos son el único o principal motivo económico que se considera por el contribuyente para la celebración de un acto o negocio jurídico.

Así, el tema a zanjar no es si los impuestos son o no un motivo económico en el contexto de una operación, sino que si éstos resultan ser el único motivo que justifique la elección de una u otra forma transaccional.

Según indican algunos doctrinarios (Ugalde & Garcia, 2010, p. 66), si una operación se realiza con el exclusivo fin tributario, ello no hace ilegítima a la operación o negocio realizado, sino que aquella pudiera estar sujeta al escrutinio válido de la autoridad fiscal, a determinarse sobre la base de las posibles normas anti-elusión incorporada en el ordenamiento jurídico de la jurisdicción de que se trate.

Así, como vimos en la Sección 1.1. de esta Memoria Final con respecto a la Planificación Fiscal, si el contribuyente no puede demostrar un fin comercial y resulta que el único propósito (no contestable) de la operación es lograr una disminución impositiva, la transacción pudiera considerarse ilícita, aun cumpliendo con la letra del marco jurídico que le es aplicable.

Ahora bien, la elusión que “molesta” a las Autoridades Tributarias es la que requiere de abuso de formas jurídicas o fraude de ley, así que si bien el propósito de negocios es objeto de escrutinio, por el grado de “subjetividad” y algunas veces “complejidad” de la razón de negocios de una operación, es en las “formas jurídicas” donde las regulaciones ponen su mayor atención y “vehemencia”, además de que la determinación de abuso de estas o fraude de ley, en muchos casos, es un proceso mucho más objetivo.

2.2.2 El Abuso de Formas Jurídicas

Conforme hemos señalado, a los fines de que se tipifique la elusión, usualmente es requerido que haya algún tipo de abuso de formas jurídicas; el cual surge cuando se utilizan formas contractuales es un sentido distinto al que usualmente se les atribuye, con el fin último (y diría, exclusivo) de evitar el nacimiento de la obligación tributaria.

La doctrina internacional es muy elocuente sobre el tema.

En Alemania, por ejemplo, la derogada norma tributaria (*Reichsabgabenordnung*), decía: “

“El débito tributario no puede ser eludido ni disminuido mediante el abuso (*Missbrauch*) de formas o posibilidades de configuración del Derecho Civil, y luego conceptualiza el abuso de formas, señalando que se da mediante tres requisitos copulativos: 1) Que hayan sido elegidas formas o negocios jurídicos insólitos, es decir, no correspondientes a los hechos o relaciones económicas, con el fin de eludir el impuesto; 2) Que las partes obtengan sustancialmente desde el punto de vista económico el mismo resultado que habrían obtenido si hubiesen adoptado la forma jurídica correspondiente a las relaciones económicas; y 3) Que las desventajas jurídicas que la vía adoptada lleva consigo no tengan en realidad ninguna importancia o tengan sólo una importancia mínima” (Palao Taboada, 2009, p. 30).

De lo anterior resulta que las formas jurídicas civiles no son abusivas en sí mismas, sino que en ocasión de su uso inadecuado se deforma la “causa del negocio” para perseguir una finalidad económica distinta a la que el derecho, por su naturaleza, le atribuye. Se trata entonces de un fin ilícito a fines tributarios puesto que produce de forma irregular la no satisfacción del impuesto debido.

Cabe destacar que una forma insólita no se asimila necesariamente como fraudulenta, por el simple hecho de que no es la norma en un tipo de transacción determinada, sino que es necesario que mediante una deformación de su estructura (un abuso de ella) se logra un resultado tributariamente antijurídico.

CAPÍTULO III: MEDIDAS ANTIELUSION

3.1 Normas o cláusulas generales anti-elusión o anti-abuso en los ordenamientos tributarios.

Las cláusulas generales anti-abuso son normas abstractas que autorizan a las ATs 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, se “reenfoca” la operación como si se hubiera hecho negocio adecuado, con lo que se evita que los sujetos pasivos puedan beneficiarse del resultado de su conducta.

Se sustentan en el principio de calificación el cual no sólo se reconoce como un principio de carácter general en el derecho tributario sino del derecho en general, que entiende que los negocios realizados por los contribuyentes se harán exigibles conforme a su naturaleza jurídica y no lo que las partes manifiestan (realidad sobre las formas).

Este principio, se refiere únicamente a la verdadera naturaleza jurídica del acto o negocio, sin que sea posible admitir una pretendida o simulada naturaleza económica de los mismos. De esta forma el acto o negocio de que se trate tendrá la naturaleza jurídica que le corresponda de acuerdo con el ordenamiento jurídico visto de manera integral, considerando, además de la normativa tributaria, las normas civiles o mercantiles que les sean aplicables. Así, la AT no puede “construir” calificaciones jurídicas supuestamente propias del ordenamiento tributario al margen de las que resulten del ordenamiento jurídico más inmediatamente aplicable el “negocio” de que se trate. (Delgado Pacheco, Las Normas Generales Antielusion en la LGT, 2003, p. 23)

Esta función calificadora de la AT se enmarca en la facultad de determinación de la obligación tributaria que se le reconoce a esta sobre la base de su encomienda de aplicación de un sistema tributario.

Cabe destacar que, las cláusulas generales anti-abuso no sólo son generales porque carecen de destinatarios definidos, sino y, además, porque son normas generales y abstractas, cuyo fin es el de regular los casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, para atribuir presupuestos a los casos que puedan verse afectados, y aplicar la sanción prevista que bien pudiera ser la desestimación o la recalificación de los negocios jurídicos.

El tema es que la decisión de incluir o no una cláusula general anti-abuso es una decisión soberana de política tributaria que toman los países según sus criterios y/u objetivos.

Sobre el particular, doctrinarios como Palao Taboada indican 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 (Palao Taboada, 2009, p. 89).

Teniendo como sustento la anterior premisa es que, en la actualidad, dentro de las principales preocupaciones de los ordenamientos jurídicos modernos están los BEPS, transformándose en tendencia internacional y objeto de las “recomendaciones” en el sentido que los países incorporen en sus legislaciones nacionales una cláusula general anti-abuso que permita un control “internacional” más o menos homogéneo de estas prácticas.

De dicha incorporación resulta que, hoy en día, muchas jurisdicciones tengan normas de carácter general y abstractas, más o menos precisas, que habilitan a las ATs a ignorar, desestimar o recalificar negocios de forma de poder controlar la creatividad de los sujetos pasivos o responsables fiscales, para eludir el nacimiento del hecho gravado.

Sin embargo, este tipo de normativas tiene también detractores, pues hay quienes sostienen que mediante este tipo de normas se coarta el ejercicio de la Economía de Opción, y consecuentemente, de elegir libremente el camino menos gravoso para el contribuyente, infringiendo la libertad de contratación, e inclusive, como ya hemos examinado, el

principio de legalidad de los tributos; convirtiéndose en fuente de incertidumbre e inseguridad jurídica.

Sobre el particular, entendemos prudente señalar que las cláusulas anti-abuso y el principio de reserva de ley no son mutuamente excluyentes, pues dichas cláusulas se supone deben prever un presupuesto en que se extiende el tributo a casos en que, se entiende que el legislador hubiera querido que tal tributo se aplique. En todo caso, y como una característica general de la cláusula general anti elusiva, la prueba de la concurrencia del presupuesto que se va a aplicar (para desechar el negocio presentado por el contribuyente) debe correr siempre a cargo de la propia AT; aunque esto no es necesariamente absoluto o uniforme en todos los países.

Así, independientemente de las características particulares que adopten estas cláusulas, se establecen en base a que “la principal finalidad fiscal” de la misma debe ser la de analizar con detalle los parámetros de adecuación, de normalidad y de razonabilidad de los modelos de negocio adoptados por el contribuyente. Es por esto por lo que, es necesario que la cláusula de que se trata sea lo más objetiva posible, dando relevancia a la finalidad de la operación, además de la exclusión de cualquier consecuencia punitiva respecto de las operaciones objeto del análisis y a las cuales se aplicaría la cláusula en cuestión.

Visto lo anterior, en la cláusula general anti elusiva deben confluir, por lo menos, dos elementos esenciales:

- La utilización de formas abusivas o impropias, en el sentido de formas que no son las adecuadas para obtener el fin económico perseguido; y
- Una prueba de “propósitos comerciales” o “motivos económicos válidos” que deben tener las operaciones, y no un objetivo o propósito completamente fiscal.

Es necesario, además, que dicha cláusula anti elusiva general, esté 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 que sirvan de parámetros lícitos de comparación. De otra manera, caería en el vicio que sus detractores invocan (violación al principio de reserva de ley).

En lo que si hay consenso con respecto a estas cláusulas es en el propósito de las mismas, puesto que lo que se busca es identificar la capacidad contributiva del contribuyente de que se trate, los efectos económicos de una determinada actividad y velar por el principio de justicia tributaria, ya que, como hemos indicado es inadmisibles a los fines constitucionales del Derecho Tributario que frente a iguales manifestaciones de capacidad contributiva, se apliquen diferentes regímenes impositivos por efecto de la posibilidad de un contribuyente de “adquirir” asesorías “creativas” a tales fines e implementar las mismas.

Asimismo, independientemente de que se denomine fraude a la ley, abuso del derecho (tributario), cláusula general anti-abuso o cláusula general anti-elusión en distintos sistemas jurídicos, existen ciertos elementos que son característicos y que siempre están presentes.

En este sentido, Violeta Ruiz Almendral destaca que los elementos esenciales a las cláusulas generales anti elusivas son tres:

1. La forma jurídica elegida (no adecuada) para conseguir una determinada finalidad económica;
2. Su única finalidad, o la principal, consiste en reducir la carga tributaria;
3. No hay otra razón sustancial o motivo válido que justifique su empleo.

Estos tres (3) elementos, según la doctrinaria, deben analizarse en su conjunto para determinar si existe o no fraude o elusión tributaria (Ruiz Almendral & Seitz, 2004, p. 33).

Otros análisis sobre los elementos comunes de las cláusulas generales anti elusivas de distintas jurisdicciones muestran desde un punto de vista eminentemente práctico, los siguientes elementos comunes en dichas cláusulas, a saber:

- *“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 una prueba 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.” (EY Abogados, 2015)*

Además de su “conformación” en el cuerpo normativo, el tema de las cláusulas anti-elusión es que pueden devenir en “ilícitas” no por su letra o propósito, sino por la forma en que la AT aplica la misma. Así, una vez creada la norma, y con el objetivo de una adecuada y eficiente aplicación, lo que se sugiere, a fin de evitar transgresiones en dicha aplicación y considerando los aspectos que deben ser objeto de análisis, es que las operaciones fiscalizadas se sometan a Paneles de expertos que incluya profesionales con conocimientos comerciales y de una vasta experiencia, además de representantes de la AT y profesionales tributarios independientes. En otras jurisdicciones se opta por el sistema 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 anti-abuso. (Anguita Oyarzun, 2017)

También se han creado principios para resolver algunos temas prácticos que resulten del análisis antes mencionado. Por ejemplo, si al momento de aplicar una cláusula general anti-abuso, se determina que es factible la aplicación de varias formas jurídicas, se exige el tributo de acuerdo con la forma que sea menos onerosa para el contribuyente. Así lo ha determinado la Jurisprudencia Alemana y doctrinarios del Reino Unido.

3.2 Normas Anti-Elusión Especiales.

Las normas anti-abuso especiales, también llamadas normas de corrección o de prevención, no son normas anti elusivas *per se*, sino, más bien, formas de tipificación de los actos o negocios propensos a tener efectos elusivos, a los fines de controlarlos bajo el marco de la ley. La idea es que anticipando dichos actos o negocios de manera preventiva se cierran posibles espacios de elusión.

Estas normas suelen establecer “hechos imponibles” subrogatorios o complementarios. Un ejemplo clásico y común en muchas jurisdicciones de este tipo de cláusulas es la que se refiere a la fiscalización de los precios de transferencia en las operaciones entre partes vinculadas en las cuales, frecuentemente se violenta el principio de Plena Competencia ya explicado.

Estas normas de previsión y corrección van llenando las lagunas que dejan abiertas cláusulas generales anti-abuso, buscando así subsanar cada vez más “imperfecciones” del sistema que permitan eludir el pago impuestos. De hecho, doctrinarios sostienen que el establecimiento de cláusulas especiales anti elusivas no es una actuación que busca combatir la elusión, sino que simplemente se aplica directamente una norma que regula el hecho imponible de un tributo determinado.

De lo que ya hemos examinado sobre las cláusulas generales y especiales anti elusión resulta que, la aplicación de una cláusula general supone el ejercicio de una potestad genérica y algo abstracta en manos de la AT, pero cuando se utiliza una cláusula especial para actuar contra supuesto descrito de forma concreta por la norma que regula el tributo en cuestión, lo que se hace es, simplemente, aplicar esa norma específica. (García Novoa, *Elusion y Evasion Internacional*, 2012, p. 8)

De esta forma, estas cláusulas se complementan en el sentido de que ambas sirven para combatir la elusión, pero mientras las cláusulas especiales o preventivas son específicas y establecen presupuestos concretos de hecho generador de obligación, las generales controlan las situaciones en que no exista una norma legal específica,

permitiendo a la AT una mayor flexibilidad en el control de actos o negocios que incurren en fraude de ley o simulación.

No obstante lo anterior, al igual que con las cláusulas anti-abuso generales, las preventivas o especiales, tienen detractores quienes destacan la imposibilidad de prever todas las actuaciones en fraude posibles; el peligro de que precisamente el uso de la legislación detallada llegue a crear nuevas oportunidades de fraude, o de la posible penalización por vía de ley, de operaciones perfectamente legítimas. También se indica que, al introducir mayor complejidad en la legislación tributaria, pueden convertirse en agentes que incentiven la “evasión” o elusión por omisión (Deveraux, Freedman, & Vella, 2012, p. 5).

También se señala, como aspecto a cuidar, que como en las cláusulas especiales anti elusivas la carga de la prueba normalmente es del contribuyente, suponen una situación comparativamente más perjudicial para el contribuyente que se ve agravada en los casos en que dichas cláusulas toman la forma de “ficciones”; todo lo cual pudiera causar y de hecho muchas veces causa, vulneraciones o restricciones del derecho a la prueba que impidan a dicho contribuyente tributar con arreglo a su capacidad económica.

3.3 Plan de Acción BEPS

El denominado *Action Plan on BEPS* es el más relevante proyecto que la OCDE ha llevado a cabo desde su creación en 1960 hasta la fecha; o por lo menos el que más repercusión ha tenido, extendiéndose inclusive a países no miembros de esa organización y adquiriendo una dimensión casi global.

Este surgió de la necesidad de combatir las planificaciones fiscales agresivas, para acabar o, al menos, disminuir considerablemente las mismas. Estas planificaciones son las que utilizan usualmente las transnacionales y que consisten en reducir su carga impositiva provechando las lagunas jurídicas y fiscales que surgen de la heterogeneidad de ordenamientos jurídicos de los Estados que intervienen (donde están las operaciones de las transnacionales) y de las fricciones y divergencias que surgen cuando dichos ordenamientos interactúan. Con este tipo de planificación, dichas transnacionales logran

inclusive la doble no imposición, que se refiere al no pago de impuestos en ninguna de las jurisdicciones envueltas en una determinada transacción.

Como hemos indicado, BEPS hace referencia a las estructuras de erosión de base imponible y traslado de beneficios que se desarrollaron ampliamente en el ámbito de la tributación de corporaciones, para lograr ahorros fiscales significativos.

Como antecedente cabe indicar que, durante los años 2008 y 2009 estalla una crisis económica mundial originada en los Estados Unidos, con una grave crisis crediticia e hipotecaria (*subprime*) que detonó la quiebra de medio centenar de bancos y entidades financieras; arrastrando los valores bursátiles y la capacidad de consumo y ahorro de la población.

Esta crisis se extendió rápidamente por todo el mundo afectando la economía a nivel global. En ese contexto las administraciones fiscales de las economías “del primer mundo” dirigieron su atención con más vehemencia sobre el nivel de recursos tributarios provenientes de las compañías multinacionales que, ya hacía tiempo, mostraban descensos significativos. Sin embargo, ahora comenzaban a darse cuenta de que el problema iba más allá de la situación de empresas determinadas que tomaban ventaja de oportunidades puntuales para reducir sus obligaciones tributarias, y que la cuestión esencial radicaba en las normas mismas y/o en su interrelación en el contexto internacional. Es decir, la cuestión radicaba en las lagunas o grietas del sistema internacional tributario originadas, entre otras razones, por la falta de coordinación y alineación de conceptos e institutos entre los distintos ordenamientos nacionales.

Cabe destacar que, para ese tiempo, las empresas multinacionales con más presencia en el mercado mundial habían pasado de utilizar modelos operativos locales a implementarlos a nivel mundial. Esa evolución de la estrategia empresarial buscaba maximizar las utilidades y disminuir los costos de la empresa de manera proporcional a las nuevas inversiones. Sin embargo, el tratamiento fiscal no llevaba el ritmo de evolución de estas estrategias, y de hecho la ausencia de reglas con cierta uniformidad en las diferentes jurisdicciones, permitían que los nuevos modelos operativos de las empresas

multinacionales generaran aprovechamientos incorrectos de los sistemas fiscales de las jurisdicciones en que operaban.

Por ejemplo, en tres (3) años, Amazon, facturó en el Reino Unido £ 7,000 millones, sin embargo, sólo pagó £2,3 millones por concepto de renta de sociedades en ese país. La renta se derivó hacia países como Luxemburgo, Holanda o Irlanda. Se criticaba entonces que no era posible que clientes británicos comprasen productos en la web británica de Amazon, recibiesen el producto (que había sido guardado en un almacén situado en el Reino Unido), junto a una factura emitida en el Reino Unido, y la empresa multinacional pagase el impuesto de sociedades sobre esas ventas en Luxemburgo. (Saenz de Ugarte, 2012).

Aun en estos días, no obstante “ajustes” a sus estructuras, todavía en Reino Unido y en Estados Unidos se sigue con cuidado la significativamente “baja” tributación de la empresa. Por ejemplo, solo el pasado año Amazon reportó haber pagado £220 millones en impuestos directos al fisco británico, sobre ventas totales en ese territorio de aproximadamente £14.5 billones. En Estados Unidos de América, Amazon, durante el año 2019, luego de pagar “0” impuesto sobre la renta (federal) durante dos (2) años anteriores, pagó USD\$162 millones sobre USD\$280.5 billones en ingresos durante este año. Eso implica una tasa efectiva de tributación de 1.2%, cuando la tasa de impuestos, nominal, para las corporaciones en ese país es de 21%.

De igual manera, Google realizó por años el traslado de beneficios a Irlanda, que contaba con un impuesto de sociedades muy inferior al de otros países de la Unión Europea, llegando afirmar inclusive, que no eran ellos los que aprobaban las normas fiscales, sino que simplemente cumplían con las regulaciones de las jurisdicciones que les eran aplicables.

La estrategia de Google se denominó *Double Irish with a Dutch Sandwich*, haciendo referencia a la utilización de dos (2) empresas irlandesas y una entidad Holandesa como parte de la estructura corporativa que le permitía trasladar ingresos a jurisdicciones de menor tipo impositivo mediante operaciones de licencia de propiedad intelectual.

Aunque Google prometió “abandonar” el esquema antes indicado para el año 2019 o temprano en el 2020, todavía no se han visto los efectos de esto; y se arguye que, al igual que en tanto en este caso como en el de Starbucks que veremos más adelante, Google todavía tiene herramientas fiscales de planificación o elusión para obtener “ahorros fiscales” muy por encima de la norma o desproporcionados vis a vis ingresos generados en una jurisdicción determinada, simplemente por el tema de los servicios digitales que brinda y las dificultades de ubicar los ingresos que estos pudieran generar en una u otra jurisdicción.

El caso de Starbucks fue uno de los más criticados en Reino Unido, particularmente y en el mundo, de manera general. En el año 2014 esta entidad multinacional contaba con 7,000 empleados y 800 establecimientos en esa jurisdicción, pero aparentemente no obtuvo rentas gravables allí, lo que era obviamente increíble. Básicamente, las ganancias por los cafés que bebieron los británicos generaron rentas que eventualmente pagaron impuestos en Holanda, por el traslado de beneficios a la filial de Starbucks en este último país, obviamente a un tipo tributario menor que pagadero en Reino Unido. (Mazo, 2015). De hecho, a pesar de todas las críticas y medidas, todavía en el año 2019, la cantidad de impuestos pagados por la compañía en Reino Unido era notoriamente baja. Para ese momento Starbucks ya tenían unos 1,000 establecimientos por todo el país, y pagaron en impuestos unos £4 millones, mientras reportaron ingresos por venta de £378 millones.

Los anteriores fueron obviamente los casos más representativos de las maniobras de traslado de beneficios por parte de las multinacionales y los que llamaron a los Estados a revisar sus regulaciones y concluir que las mismas eran insuficientes para “combatir” estas prácticas. Básicamente, al examinar las prácticas de que se trata, independientemente de la particularidades de cada circunstancia o resultado, el punto en común era, irónicamente, la incongruencia entre el país en donde se generaban las ganancias y en el que acumulaba (o sacaba beneficio) de las mismas y que resultaba “beneficiario” de la recaudación impositiva por rentas generadas en el primero.

Así, se llega a la conclusión de que era necesario un esfuerzo consistente, sistemático y combinado con el objetivo de cerrar lagunas regulatorias y en virtud del cual

se llegara a las modificaciones necesarias tanto de las normas nacionales como de los tratados internacionales y/o en la creación de instrumentos multilaterales con el mismo fin; de manera tal que se protegiese las bases imponibles, ofreciendo predictibilidad al contribuyente y eliminando tanto la no imposición como la doble imposición.

Esta decisión se toma entendiendo que las prácticas BEPS resultaban perjudiciales a todos los niveles y era necesario eliminarlas, a saber (Pedrosa Lopez, El Plan de Accion BEPs: Pasado, Presente y Futuro , 2015):

- (i) Perjudiciales para los Estados y los gobiernos porque terminan recaudando menos impuestos, puesto que en muchas ocasiones las multinacionales generan los ingresos en estos países, pero consiguen deslocalizar los beneficios arrastrándolos hacía otros con tipos de tributación menores;
- (ii) Perjudiciales para los individuos que en ocasiones tienen que soportar cargas fiscales extraordinarias por los impuestos que las multinacionales dejan de pagar por efecto de las prácticas antes indicadas; o simplemente dejan de percibir servicios esenciales por ajustes en el gasto publico debido a bajas recaudaciones.
- (iii) Perjudiciales para entidades, pues muchas no consiguen competir contra otras empresas que consiguen costos mucho más bajos a costa de ahorrarse impuestos y por lo tanto son capaces de ofrecer precios menores.

En ese contexto, la OECD lanza el Plan de Acción OECD – G20, consistente, en quince (15) acciones específicas destinadas a corregir problemas de erosión de la base tributaria nacional y redistribución de rentas en el contexto internacional, a ser desarrolladas y completadas en un período de 2 (dos) años (2014-2015). Cada acción describía el problema o problemas en los que se focaliza, el resultado esperado y los plazos previstos.

Desde el punto de vista metodológico y considerando su objetivo o estrategia, las 15 acciones del proyecto BEPS se pueden agrupar en tres grandes bloques (Pedrosa Lopez, El Plan de Accion BEPs de la OCDE : Pasado, Presente y Futuro , 2015):

- Coherencia: desajustes de operaciones híbridas (2), normas de transparencia fiscal internacional (3), deducibilidad de intereses (4) y competencia fiscal perniciosa (5).
- Sustancia: prevención de abuso de los convenios (6), elusión del estatus de establecimiento permanente (7), aspectos de los precios de transferencia sobre los intangibles, capital y riesgo, riesgo de otras transacciones (8, 9 y 10).
- Transparencia: métodos y análisis de datos (11), disclosure rules (12), documentación de precios de transferencia (13) y mecanismos de resolución de conflictos (14).

Quedarían entonces la Acción sobre economía digital (1) y la relativa al instrumento multilateral (15), que funcionan más bien como pilares en que se apuntala el desarrollo de las acciones antes descritas.

Con estas acciones se concilian o por lo menos se tratan de conciliar las actividades económicas y de creación de valor, con la tributación en las jurisdicciones en que se llevan a cabo las primeras. De esta forma, se coartan estrategias fiscales que crean brechas entre la distribución de beneficios y las recaudaciones fiscales de las jurisdicciones donde dichos beneficios de alguna manera se generan.

El Proyecto BEPS básicamente persigue el establecimiento de estándares internacionales o medidas multilaterales adoptadas por las jurisdicciones internas por medio de la proposición de recomendaciones que aseguren la coherencia, la sustancia y la transparencia de la tributación de las correspondientes operaciones o rentas, eliminando las posibilidades de la doble “no imposición” y previniendo la doble imposición. Se pretende también reducir la competencia ilegal, la distorsión de las inversiones y elevar la confianza general en el sistema impositivo (Pedrosa Lopez, El Plan de Accion BEPs de la OCDE : Pasado, Presente y Futuro , 2015).

Las quince (15) acciones BEPS son como siguen:

(1) Desafíos de la economía digital. Esta acción enfrenta los retos que han surgido por el auge de la economía digital. Considerando la naturaleza las transacciones de que se trata, los principios de tributación por residencia y/o fuente y las reglas actuales de determinación de “establecimientos permanentes” o “residencia fiscal” a los fines tributarios; las multinacionales pueden centralizar operaciones físicas en paraísos fiscales o jurisdicciones de baja tributación, aun cuando “operen” de forma virtual vendiendo bienes y servicios, potencialmente de forma global, por canales digitales, reduciendo además al mínimo recursos físicos y personales que usualmente se necesitan para vender dichos bienes y servicios, por otras vías. De esta forma pueden generar cuantiosos ingresos por venta de bienes o prestaciones a consumidores en una jurisdicción, sin necesariamente incurrir en obligaciones tributaria en esta. Así, el comercio digital genera innumerables oportunidades de elusión fiscal.

Esto es más aguzado aun con respecto a los servicios digitales, los cuales se caracterizan porque se ofrecen mediante plataformas de suscripción en línea, e incluyen la transmisión de data, voz, video (películas), música, así como cualquier tipo de contenido digital. Con el desarrollo de estos servicios (Netflix, Prime, Spotify, etc.), sobre todo en los últimos tiempos, los Estados han percibido que, en la mayoría de los casos, las estructuras y modelos de negocios adoptados por las compañías que ofrecen este tipo de servicios les permite brindarlos a sus consumidores sin necesidad presencia física en el país donde se encuentran estos últimos, lo que implica que los Estados cuyos residentes son sus consumidores finales no perciban ningún tipo de ingreso fiscal derivado tanto del consumo de los servicios (i.e. VAT – ITBIS - IVA) como de los ingresos (i.e. ISR) obtenidos por estas empresas por “ventas” de los mismos en dichos Estados. (Infante, 2020).

Así, la Acción 1 lo que busca es eliminar las estructuras artificiales que causan las distorsiones arriba explicadas y hacer una más justa distribución de la tributación

entre las jurisdicciones en las que están ubicada físicamente las operaciones del contribuyente, y aquellas en las que se han llevado a cabo las actividades y/o se ha creado un cierto valor.

(2) Desajustes resultantes de acuerdos y entidades híbridas. Surge para neutralizar los efectos provocados principalmente por las entidades y los instrumentos híbridos que hemos examinado en reglones anteriores de esta Memoria Final. En este sentido, a nivel interno recomienda la incorporación de “Linking Rules” (Reglas de Vinculación), que a su vez incluye Primary Rule (“Regla Primaria”) y “Defensive Rule” (Regla Defensiva). Estas Linking Rules, pretenden alinear el tratamiento fiscal que un instrumento o entidad tiene en una jurisdicción con el resultado fiscal que obtiene en la otra jurisdicción (Estado Fuente y Estado Residencia con similar resultado fiscal). Así, con la Regla Primaria el Estado de la fuente debe denegar las deducciones cuando en el Estado de residencia no se hayan sometido a gravamen o no se hayan incluido en su base imponible; mientras que la Regla Defensiva, ordena al Estado de Residencia que no haya aplicado la Regla Primaria, a que someta a tributación o incluya en su base imponible aquellas cuantías que han sido deducidas previamente en el Estado de la fuente.

A nivel externo, esta acción pretende la modificación del artículo 4.3 del Modelo de Convenio de la OCDE para lidiar con las entidades con doble residencia fiscal.

(3) Fortalecimiento de las normas de Transparencia Fiscal o CFC (*Controlled Foreign Corporation*). Básicamente se refiere a la necesidad de reforzar las reglas aplicables a las compañías controladas por entidades extranjeras (o “CFC Rules”) que son precisamente los vehículos que muchas veces se utilizan para prácticas de elusión; y la necesidad de coordinarlas con otras acciones, como: la eliminación de las operaciones con instrumentos o entidades híbridos que se aprovechan de las asimetrías regulatorias ente los Estados participantes como vimos anteriormente (acción 2) y con las medidas encaminadas a restringir la deducibilidad de los intereses de las deudas contraídas, para evitar abusos (acción 4).

(4) Erosión de la base por deducción de intereses y otros pagos financieros. Tiene por objeto diseñar una serie de recomendaciones y normas tendentes a evitar BEPS mediante la generación de gastos por intereses de deudas contraídas con entidades vinculadas. Esta acción propone normas que limitan la deducibilidad de intereses sobre la base de una comparación de la posición del contribuyente vis a vis el grupo económico al que pertenece (prestamos entre partes vinculadas), normas anti-elusión que impidan deducción de intereses en determinadas operaciones; retenciones “en la fuente” (en el país desde al cual se pagan) en los pagos de los intereses; y aplicación de reglas de Precios de Transferencia para determinar deducibilidad de intereses sobre la base de transacciones pactada en Plena Competencia..

(5) Medidas para contrarrestar las prácticas fiscales dañosas más eficientemente, tomando en cuenta la transparencia y la sustancia. Esta acción tiene su ámbito esencialmente en la fiscalidad internacional, pues aborda aspectos comunes de la misma como lo es la competencia fiscal perniciosa y el uso de paraísos fiscales y otros regímenes preferenciales en la planificación fiscal. Se busca, mejorar las normas de transparencia interjurisdiccional, mediante reglas de intercambio de información y definiciones clara aplicables al régimen de los bienes intangibles como lo sería los requerimientos para determinar la realización de “actividades económicas” en una jurisdicción a los fines de tributación o beneficiarse de un régimen tributario determinado. Con estas medidas se aclara, no se trata de socavar la soberanía fiscal de los Estados, sino aunar esfuerzos para evitar prácticas que redundan en perjuicio de todos.

(6) Prevención del abuso de Convenios para Evitar la Doble Imposición (treaty shopping). Con estas acción se busca identificar y eliminar las maniobras para las que se utilizan los Convenios para Evitar Doble Imposición (“CDI”) a los fines de elusión fiscal, especialmente aquellas que implican diseñar estructuras multi-jurisdiccionales creando entidades (artificiales) con el único propósito de

aprovechar los beneficios que reconoce algún CDI a los residentes de los países los países contratantes. A esto último es lo que se llama “treaty shopping”.

(7) Prevención de la elusión artificial del estatus de establecimiento permanente.

Esta acción, al igual que la anterior, incursiona en el ámbito de la fiscalidad internacional y apunta directamente a la modificación Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE) en lo que respecta a la definición de establecimientos permanentes (Artículo 5 del MC OCDE) de modo que se pueda evitar la existencia de uno a fines tributarios, en un Estado del que el contribuyente de que se trata no es necesariamente residente. Se abordan así, temas como la utilización de agentes, representantes o comisionistas para que una entidad, que no quiere ser considerada residente o responsable fiscalmente en un país determinado, pueda de todas formas operar en el mismo logrando rentas que no sean alcanzadas por el fisco de su país. Asimismo, se busca que se repunte como que existe un establecimiento permanente cuando una empresa extranjera lleva a cabo alguna actividad a través de cualquier intermediario no independiente.

(8) Precios de transferencia: intangibles y (13) Guías sobre documentación de precios de transferencia e información país por país (plantilla CBC.

Mediante estas acciones, combinadas con aquellas descritas en la las numero 9 y 10, se pretender prevenir BEPS, pero en el contexto aplicables a los intangibles, que como hemos visto, se prestan a operaciones de planificación fiscal agresiva o directamente de elusión “castigable”. Nueva vez se busca la forma adecuada de distribuir los beneficios y cargas tributarias en ocasión de las remuneraciones generadas por el uso, transferencia o servicios respecto a intangibles de manera tal sea coherente dicha distribución con quienes o en donde se genera valor y en cabeza de quien queda el riesgo por la operación. Esto obviamente tienen incidencia en la distribución de costos entre entidades vinculadas.

(9) Alineación de los resultados de ajustes de precios de transferencia con la creación de valor (riesgos y capital);

Estas son las acciones relacionadas por Precios de Transferencia propiamente dichas, abordando los BEPS a través de las

operaciones entre partes vinculadas. En tal sentido, se establecen (i) normas que regulan transferencia de riesgo y distribución de capital entre vinculadas; (ii) reglas que impidan operaciones inusuales sin “razón de negocios: válida que la justifique que no sea la obtención de beneficios fiscales o un ahorro fiscal en diferentes jurisdicciones; (iii) normas que vinculan la tributación con la jurisdicción en que se opera o en la que se crea valor; (iv) normas que regulan la asignación o atribución de gastos y costos ente vinculadas; y (v) la aclaración de las metodologías aplicables para determinar la Plena Competencia, en concreto sobre el denominado “profit split” o distribución de beneficios; método este que examina las transacciones entre vinculadas de manera holística o interconectada y como se reparten los beneficios de dichas transacciones vis a vis como se repartirían los mismos entre partes no vinculadas (en similares circunstancias).

- (10) **Alineación de los resultados de ajustes de precios de transferencia con la creación de valor (transacciones de alto riesgo).** Ver más arriba (Acción (9))
- (11) **Metodologías para reunir y analizar datos sobre BEPS y las acciones destinadas a enfrentar los problemas ocurrentes.** Esta básicamente es la Acción de control del Plan de Acción BEPS, pues evalúa su impacto y propone los ajustes necesarios para adecuar las Acciones o desarrollar herramientas frente a los obstáculos de implementación que surge con respecto a dichas Acciones.
- (12) **Información o comunicación de acuerdos de planificación tributaria agresiva.** Esta Acción aborda la disparidad de recursos de los Estados para combatir las prácticas nocivas que se busca erradicar (o por lo menos, controlar) y busca aprovechar las informaciones, experiencias e instrumentos de algunos Estados en beneficios de todos. En tal sentido, la Acción hace una serie de recomendaciones para el desarrollo de un cuerpo normativo que combata las prácticas abusivas sobre la base de dichas informaciones, experiencias e instrumentos.

- (13) **Guías sobre documentación de precios de transferencia e información país por país (plantilla CBC).** (Ver acción (8)). Con esta Acción se persigue mejorar la transparencia entre las ATs de los correspondientes países de manera tal de que se cuenta con información fidedigna y sistematizada que permita examinar y valorar los riesgos en lo que respecta a transacciones entre vinculadas y precios de transferencia.
- (14) **Efectividad de los acuerdos de resolución de controversias.** Esta Acción busca “democratizar” el procedimiento de “Acuerdo Mutuo” que propone el Artículo 25 del MC OCDE y que es sólo aplicables a los CDI que siguen dicho MC OCDE en lo que respecta a los Estados suscribientes de los mismos. Se propone entonces el otorgamiento de un carácter multilateral al procedimiento extendiendo su aplicabilidad a situaciones análogas a las que se refiere al MC OCDE y por supuesto, a contribuyentes de Estados no necesariamente suscribientes de los Convenios de que se trata. Este procedimiento de Acuerdo Mutuo permitiría solución alternativa de resolución de disputas en cuestiones como la atribución de utilidades a un establecimiento permanente; tributación en el Estado fuente; aplicación de legislación relacionada a la subcapitalización o “*Thin Capitalization*” cuando se de tratamiento de pago de intereses a una distribución de dividendos; casos en los cuales la falta de información sobre la situación de un contribuyente resulta en una aplicación incorrecta del tratado; entre otros temas.
- (15) **Desarrollo de un instrumento multilateral.** Se entiende que, en principio, a los fines de tener un mecanismo que permita a los Estados enfrentar de manera coordinada las maniobras BEPS, es necesario un instrumento multilateral que cierre los resquicios y lagunas que crean la red de la red de convenios bilaterales existente entre país y la disimilitud de los sus términos. Este instrumento multilateral permitiría la “normalización” o “estandarización” aun parcial de los acuerdos bilaterales existentes, y cerrar las brechas antes mencionadas; facilitando así el control de las acciones elusivas.

Obviamente, se trata de un proyecto de gran importancia y relevancia, pues, sobre todo el contexto de crisis financieras y económicas, cualquier actuación que tenga por objetivo luchar contra la evasión y elusión fiscal es indiscutiblemente conveniente.

En ese contexto, el poder recaudatorio de las ATs de los Estados no puede verse en principio, mermado por el diseño de complejas operaciones transnacionales por parte de las entidades multinacionales. Sin embargo, también se está la obligación de que, en esa lucha contra las planificaciones fiscales agresivas, se tome en consideración la perspectiva normativa y jurídica; por lo que no obstante el objetivo, en principio encomiable del Plan BEPS, este no resulta suficiente como para justificar cualquier acción o iniciativa que no tome en consideración el marco regulatorio de un país y los derechos reconocidos por este a sus ciudadanos y residente. Así, es necesario a los fines de implementación de las acciones del Plan que los Estados ajusten sus cuerpos normativos de forma tal que su accionar en base a dichas iniciativas, resulten sustentados por la ley.

Por otra parte, y sin perjuicio a lo anterior, desde el punto de vista teórico, existen críticas al Plan de Acción que son de lugar abordar. Estas críticas pueden analizarse desde dos (2) puntos de vista (Saffie, 2018):

- (i) el concepto de justicia que anima las acciones propuestas; y
- (ii) lo limitado de los cambios propuestos.

Desde el primer punto de vista, el problema que se denuncia es que el modelo se sustenta en una idea de justicia distributiva a escala global, pero el mecanismo propuesto no conduce necesariamente a ese fin. En tal sentido, debemos considerar que proyecto BEPS trabaja sobre las ideas tradicionales de distribución de rentas entre países, tal como hasta ahora se conciben y utilizan para diseñar los tratados bilaterales para evitar la doble tributación. Básicamente, busca reafirmar una idea de justicia conmutativa que resulta de la distribución que pudieran hacer dos (2) países de su derecho de cobrar impuestos. Sobre este sustento “teórico” el plan persigue entonces reafirmar este concepto provocando mejoras legislativas sobre lo que ya existe en este sentido.

Ahora bien, a los fines de “luchar” con las transnacionales y su capacidad de operar en múltiples (y disimiles jurisdicciones) y soslayar los lugares en donde efectivamente genera renta; lo que se necesita es un enfoque de justicia distributiva a escala global que implicaría que los Estados renunciaran a su potestad tributaria como parte de su soberanía y optar por mecanismos de distribución de renta a escala global. Esto pudiera implicar la fiscalización de una autoridad tributaria transnacional con jurisdicción mundial aplicado reglas de fiscalidad internacional oponibles a nivel global.

En lo que respecta al segundo punto de vista, se critica que ninguna de las 15 acciones propuestas modifica la forma en que los Estados organizan su potestad para cobrar impuestos. Esto es vinculado con lo anterior, pero no necesariamente lo mismo.

En este caso, se parte de la premisa de que la obligación tributaria supone que los deberes de pagar impuestos solo surgen cuando se realiza un hecho gravado o imponible descrito en la norma legal. Sin embargo, como ya hemos visto, las empresas transnacionales tienen la posibilidad de decidir cuándo y cuánto impuesto quieren pagar manipulando la realización (o no) de dicho hecho imponible. Así, lo que se necesita entonces es modificar los criterios de generación de la obligación tributaria, para que la misma nazca, no cuando se realice el hecho gravado, sino desde que se genere renta. (Saffie, 2018)

Esto nos lleva a un punto similar al que arribamos en el caso anterior en el sentido de que no se trataría de reforzar las normativas existentes, sino que se requiere de una institucionalidad global que hoy no existe, que le haga contrapeso al capital global que representan las transnacionales.

Este orden de fiscalidad internacional parece “elusivo” o “ilusorio” en estos momentos, sobre todo si consideramos como sería necesario “normalizar” o “estandarizar” reglas de aplicación legal, en un contexto en el que, como veremos más adelante, las distintas jurisdicciones todavía discrepan, ni siquiera en el mecanismo para combatir la elusión, sino el concepto mismo de elusión, si es legítima o no; o los elementos que distinguen un ahorro tributario lícito de un contribuyente de uno indebido o abusivo. Todo

lo anterior, sin omitir señalar las jurisdicciones que todavía procuran utilizar beneficios fiscales significativos para atraer capitales e inversiones de transnacionales, dándoles las posibilidades de estructurar operaciones fiscalmente ruinosas para otras jurisdicciones.

CAPITULO IV: NORMAS ANTIABUSO EN DISTINTAS JURISDICCIONES LATINOAMERICANAS.

Sustentadas en principios y normativas Europeas a las que nos hemos referido aun someramente en secciones anteriores de esta Memoria Final, y teniendo como guía el Modelo de Código Tributario del CIAT, legislaciones latinoamericanas, incluyendo la nuestra, han establecido clausulas anti-abuso, tanto generales como específicas que sería de interés reseñar.

Antes de examinar las normas anti-abuso en dichas jurisdicciones, es prudente detenernos previamente en el aporte que sobre el particular contiene el Modelo de Código Tributario del CIAT que sirve de base o inspiración a muchas de dichas jurisdicciones en este sentido. Sobre el particular, la CIAT incorpora en su modelo de Código del año 2015 una cláusula anti-elusiva general contenida en el Artículo 11 de dicho Código, como sigue:

“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”

Esta Clausula 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.

4.1.Argentina.

En este país, la cláusula general anti-abuso 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 1° y 2° de la Ley de Procedimiento Tributario, ley que estuvo influenciada por el Doctrinario Dino Jarach, y por la norma del Modelo de Código Tributario CIAT.

Las referidas previsiones legales se leen como sigue:

“Artículo 1° 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.

Debemos indicar que el principio de la realidad o interpretación económica tuvo un gran desarrollo en Alemania en las primeras décadas del siglo XX, como reacción a la interpretación formalista que prevalecía en esa época. Este principio 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 la Administración según la realidad económica subyacente,

las intenciones empíricas de las partes y no según las formalizaciones jurídicas perfeccionadas por los contribuyentes (Anguita Oyarzun, 2017)

Es decir, será vinculante para la autoridad que interpreta la regulación, la situación económica real sobre ciertos efectos producidos por los actos jurídicos y contratos. De lo anterior resulta 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 (Tarsitano, 2003).

Asimismo, el artículo 2º de la Ley 11.683 precitado, 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 desechar las estructuras jurídicas en beneficio de cualquiera de las partes, en tanto resultaren inadecuadas para reflejar la verdadera intencionalidad económica.

Este principio rector también ha sido objeto de validación constante en la jurisprudencia Argentina en la materia.

4.2.Bolivia

El principio de reserva de ley en la Constitución Boliviana se establece como sigue:

“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 esta; 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.”

Por otra parte, el Artículo 8 Código Tributario Boliviano, establece las reglas de interpretación de las normas tributarias de la forma siguiente:

- 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 con el 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.

De lo anterior resulta que la norma general anti elusiva de Bolivia se “construye” sobre la base de presunciones y la regla general de interpretación antes citada. En efecto, de dicha normativa se deduce claramente que, el principio de interpretación económica puede considerarse en la aplicación de las normas, sin embargo, es fundamental analizar las operaciones considerando su esencia jurídica.

4.3. Brasil

El Código Tributario Nacional (CTN), Ley 5.172, de 1966, está inspirado 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.

De hecho, la jurisprudencia rara vez sancionó planificaciones tributarias que contenían un abuso de las formas jurídicas y, 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 podía recalificarse a efectos tributarios por obra del legislador según disposiciones específicas, a través de las técnicas presuntivas o de los presupuestos de hecho subrogatorios.

Esto cambio parcialmente a partir de la Ley complementaria N° 104, que modificó el Artículo 116 del CTN 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.

Según doctrinarios, esta modificación del 2001 buscó un equilibrio entre los principios de seguridad jurídica e igualdad, puesto que antes de la misma, 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 simulación. (Seabra de Godoi, 2005, p. 129). Se trata de una norma general estrictamente destinada al control de conductas elusivas, que comprende simulación, fraude de ley y negocio jurídico sin causa.

Como siempre se han identificado las cláusulas anti-elusivas con el principio de capacidad contributiva, la brasileña no es la excepción pues se entiende tiene sustento de

orden 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 impuestos tendrán carácter personal y se exigirán de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, pudiendo la AT, 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.”

Así, la misma Constitución le atribuye a la Administración la facultad para identificar los rendimientos y las actividades económicas de los contribuyentes, siempre dentro del marco jurídico y respetando los derechos individuales.

Cabe destacar que, 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. Es decir, se consideraban aceptables cualesquiera transacciones cuyos perfiles formales eran consistentes con las leyes aplicables, inclusive cuando significaran merma en ingresos fiscales y sin considerar el fin último de la transacción (era indiferente si fuera de naturaleza impositiva o no). De hecho, aun hoy en día los académicos brasileños rechazan la aplicación de una “interpretación económica”, ya que supuestamente “destruiría lo que es legal en el derecho fiscal”; lo que permite a los “planificadores” prestar y validar más alternativas de ahorro impositivo, siempre que cumplieran con los esquemas previstos por la ley.

4.4.Chile

Como habíamos indicado, en Chile la elusión es en principio, considerada legal, aunque pudiera devenir en ilegítima una vez se verificasen ciertos supuestos. En ese contexto, no fue sino en el año 2014, dentro de marco de una reforma tributaria, en el que se introdujeron al sistema tributario de ese país un conjunto de normas anti-elusión, destacándose una cláusula general anti elusiva o anti-abuso, inspirada en la norma española, que es una de las más antiguas (vigente hace más de 50 años) y fue a su vez inspirada en la norma alemana (Anguita Oyarzun, 2017).

Cabe destacar que antes del 2014, según explica Anguita Oyarzún, Chile contaba con varias cláusulas anti-elusión especiales, pero no una que regulase tanto el abuso como la simulación en materia tributaria. De hecho, hasta ese momento, los antecedentes existentes con respecto a la “elusión” resultaban de aquel sentado por la Suprema Corte Chilena sobre el denominado “*Caso Bahía*”; en el cual ese tribunal la declaró práctica elusiva denunciada por la AT como una conducta lícita, pues entendía la elusión, en general, “*como una conducta tendente 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*”. Este fallo del año 2003 básicamente abría la puerta para que los contribuyentes de alguna forma “gestionar” su carga tributaria en pos de ahorros fiscales, sin necesidad siquiera de alegar razones comerciales legítimas o se escudriñase la realidad económica del negocio de que se trata. No obstante lo anterior, en el año 2015, aun cuando no había entrado en vigor la reforma fiscal antes indicada, la Suprema Corte Chilena varió su criterio cuando, al conocer un caso en que se alegaba economía de opción, hace una diferenciación clara entre esta y la elusión tributaria. (Anguita Oyarzun, 2017)

La jurisprudencia chilena también se ha pronunciado acerca del principio de calificación concluyendo 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.” (Cattaneo Escobar & Jorge, 2016) (Flotas Hualpen, 2014)

No obstante las citadas “aproximaciones”, 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, incorporó una cláusula general anti elusiva, la cual se convirtió en uno de los pilares de la reforma tributaria del año 2014. (Anguita Oyarzun, 2017)

Lo anterior no fue sin reticencias. La creación de esta norma fue objeto de una fuerte oposición, que alegaba que con la misma se estaba tratando de coartar el ejercicio de la economía de opción y el principio de legalidad de los tributos, lo que redundaba en la inconstitucionalidad de la norma en cuestión. (Anguita Oyarzun, 2017)

Finalmente, se eligió seguir el camino de muchas otras jurisdicciones con normas similares y los lineamientos de organismos de la OCDE en tal sentido, por lo que prosperó, no obstante los reclamos, la postura de incluir la norma general anti elusiva.

Lo anterior es el contexto en que se dicta la Ley N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014, que articulada conjuntamente con los artículos 4°bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 100 bis y 160 bis del Código Tributario Chileno, busca combatir la elusión y la evasión tributaria, regulando, entre otras cosas, el abuso de las formas jurídicas y la simulación; estableciendo el procedimiento de consulta vinculante sobre el tema; y los procedimientos administrativos y judiciales, relativos estos últimos a la declaración de abuso y simulación ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros; además de establecer sanciones a los asesores que incurran en la planificación de prácticas elusivas. (Anguita Oyarzun, 2017)

Al final, la norma aprobada está inspirada en norma de conflicto en la aplicación de la norma tributaria que regula el artículo 15.1 de la Ley General Tributaria Española y recoge principios sentados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en cuanto a que (Anguita Oyarzun, 2017, p. 113):

- Para considerarse que existe abuso, la operación debió realizarse con el objetivo esencial de eludir impuestos y es contraria a la finalidad de la norma;

- Deben tutelarse las situaciones realizadas de buena fe por parte de los contribuyentes, en virtud del principio de seguridad jurídica, que se destruye por una construcción artificiosa de los obligados tributarios; y
- La operación debe tributar 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.

En cuanto al procedimiento para declarar el abuso y simulación en Chile, cabe destacar que a diferencia de jurisdicciones como la nuestra en las que las ATs recalifican fiscalmente las transacciones sobre la base de determinación de una realidad económica sobre formas utilizadas, en Chile, la declaratoria de simulación como sustento de una recalificación, la hace un órgano jurisdiccional independiente, (el Tribunal Tributario y Aduanero competente), mediante un procedimiento especial creado a tales fines y establecido en 160 bis; mientras que la solicitud para que se declare la existencia el abuso o de la simulación, sólo puede realizarla el Director Nacional del Servicio de Impuestos Internos (cabeza de la AT), aunque solo en la medida de que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por la Autoridad Tributaria exceda la cantidad equivalente a €16.000 aproximadamente a la fecha de la presentación del requerimiento. Es decir que se requiere un “perjuicio mínimo” cuantificable para que la AT pueda inclusive solicitar la declaratoria de simulación o abuso. Mas aun, el procedimiento para obtener dicha declaratoria, solo puede ponerse en marcha una vez agotados todos los procesos administrativos de fiscalización, con el concurso del contribuyente. (Anguita Oyarzun, 2017)

En caso de que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero debe así declararlo en la resolución que dicte al efecto, indicando cuales son los actos jurídicos abusivos o simulados; los antecedentes de hecho y de derecho en que fundamentan dicha calificación; además de determinar el monto del impuesto adeudado, con las respectivas rectificaciones, intereses moratorios, recargos multas y demás penalidades aplicables (Anguita Oyarzun, 2017).

La decisión del Tribunal está sujeta a recursos ordinarios de apelación y de casación (en caso de impugnación de la decisión de la Corte sobre la apelación).

Con este procedimiento la norma chilena se desvía de la española, en el sentido de que en esta última tiene procedimientos distintos para las declaratorias de abuso (conflicto), por un lado y simulación, por el otro; además de que la declaratoria, en ambos casos la hace la Autoridad Tributaria. Para el caso de conflicto, dicha declaratoria se hace previo informe favorable de la Comisión consultiva prevista en el Artículo 159 de la Ley General Tributaria (España); mientras que, en los casos de simulación, es declarada por la autoridad sin consulta previa a la Comisión (u otro organismo). (Anguita Oyarzun, 2017)

4.5.Colombia

En Colombia se abordó la situación de forma algo distinta a los países hasta ahora examinados. El régimen para aplicar normas anti-abuso en su 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, una reforma tributaria del año 2012 incorpora la Cláusula General anti-abuso, que posteriormente es modificada por la llamada “Reforma Tributaria” mediante Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016. Así. el artículo 869 del Estatuto Tributario de Colombia se refiere a la elusión tributaria como sigue:

“La AT podrá recharacterizar 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 AT 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.”*

Esta cláusula regula extensamente el abuso de formas jurídica y define 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.

La cláusula antes citada, se complementa con el artículo 869-1 del Estatuto Tributario Colombiano, el cual establece el procedimiento que debe utilizar la Administración en caso de que desee aplicar la norma anti-abuso. Asimismo, el artículo 869-2 del Estatuto contempla una norma bastante novedosa que faculta a la AT 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.

Cabe destacar que aun cuando la inclusión de las normas anti-abuso en las regulaciones es relativamente reciente, Colombia ya tenía desde antes copiosa jurisprudencia en lo que a las prácticas elusivas se refiere. En efecto, ya en el año 1993 la Corte Constitucional se había pronunciado acerca del principio de la sustancia y el trabajo jurisprudencial ha sido de notable importancia en el desarrollo de las teorías sobre el fraude

de ley y abuso de derecho en el sentido de no requerir dolo para que se tipifique sino un resultado *manifiestamente desproporcionado* que se contraponga al fin previsto por las regulaciones para una norma o institución jurídica.

4.6. Costa Rica

Es de las pocas jurisdicciones que no tiene una cláusula general anti-abuso *per se*, sin embargo, tanto la jurisprudencia como la doctrina han sostenido la teoría de la elusión tributaria a partir de los artículos 8° y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que se refieren al criterio de realidad económica, el primero; y el carácter no vinculante a la Administración de los acuerdos entre las partes, el último.

Asimismo, la jurisprudencia se ha referido tanto a este principio, como al abusos de formas jurídicas, sin embargo, también se le ha puesto coto a la facultad de la AT de aplicar el principio de realidad económica previsto en el artículo 8° del Código Tributario, bajo el criterio de que dicha Administración debe respetar también la economía de opción. De ahí que, bajo el criterio jurisprudencial, existe la posibilidad de prescindir de las formas jurídicas adoptadas siempre que se den los motivos para desechar dichas formas y se respete el derecho de los contribuyentes de aprovechar las “economías de opción”.

4.7. México.

Al igual que Costa Rica, México no posee una cláusula general anti elusiva, sin embargo, la autoridad tributaria podrá detectar una conducta elusiva a través de la ejecución de sus facultades de comprobación conforme las mismas están establecidas en el Artículo 5° del Código Fiscal Mexicano que dispone:

“Artículo 5°.- 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.”

En tal sentido, doctinarios Mexicanos explican que el criterio de aplicación estricta de la ley que se indica en la previsión antes citadas es una requerimiento para asegurar la certidumbre jurídica que impide otras formas de aplicar la ley (p.e. por analogía, costumbres, etc.). Así, lo que se busca es que la ley se aplique estrictamente conforme a lo establecido en la misma, por lo que no sería posible atribuir consecuencias distintas a las hipótesis normativas previstas; o aplicar consecuencias a supuestos no previstos por la misma (Cisneros Martinez & Sanchez Sandoval, 2013)

Por su parte, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (México) 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...” (LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN., 1999)

Asimismo, existe una doctrina judicial denominada “*Prevalencia de la sustancia sobre la forma*”, en virtud de la cual, los tribunales no están obligados a respetar la forma jurídica elegida por el contribuyente para presentar la transacción o a reconocer los beneficios fiscales que resultan de dichas forma jurídica, si ese aspecto de la operación no coincide con la verdadera naturaleza de la transacción. Ahora bien, esta facultad de determinación, se le reconoce a los tribunales, no necesariamente a la AT.

De lo anterior se desprende que, no obstante la cláusula general anti elusiva, los tribunales mexicanos han coincidido en que las normas tributarias, aun cuando deben aplicarse de manera estricta, su interpretación debe atender no solo a su letra sino a sus

consecuencias o la relación entre su contenido y la substancia del acto en cuestión, preservándose en todo momento la seguridad y certeza jurídica en la actuación de la administración.

Sin perjuicio a lo anterior, en materia de legislación doméstica en México, si hay casos de cláusulas anti-abuso específicas, entre las cuales se puede citar, 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 fiscalización. (Anguita Oyarzun, 2017)

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 anti-abuso.

4.8. República Dominicana

En la República Dominicana, desde la aprobación del Código Tributario mediante la Ley 11-92 se incluyeron ciertas cláusulas anti-abuso o elusión. En efecto, el CT de la República Dominicana contempla expresamente que las formas jurídicas no obligan a la Administración, a saber:

Artículo 2.- FORMAS JURIDICAS. *Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan a la AT, 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.*

Así, consistente con las directivas de la acción BEPS N° 5, la Administración puede ignorar la forma jurídica que utilizó el contribuyente cuando el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad. De esta forma, 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 esta fue su motivación principal, es decir, la “razón de negocios” o falta de esta no es determinante en la tipificación del acto elusivo sancionable.

Cabe destacar que a diferencias de otras jurisdicciones que hemos examinado, en la Republica Dominicana, la aplicación del criterio de calificación y/o determinación de cualquier abuso de formas lo hace la AT, en el marco de sus facultades de Fiscalización y Determinación de la Obligación Tributaria, sin que medie, a la hora de desechar las formas utilizadas por el contribuyente, decisión u opinión previa de un órgano jurisdiccional independiente (i.e. tribunal) o comisión consultiva (como la prevista en la legislación española), lo que abre brechas de cuestionamiento a la certeza jurídica o legalidad de las decisiones de las Autoridad sobre el particular, y como ejerce la misma estas facultades (sin concurso jurisdiccional) y las concilia con principios como el de legalidad tributaria o el derecho de economía de opción que también reconoce nuestra legislación tributaria.

Asimismo, en la Republica Dominicana, desde la promulgación del Código Tributario (Ley 11-92), existe medidas anti-elusivas específicas, incluyendo medidas para abordar:

- Reglas de deducción de gastos para determinar la Renta Neta.
- Erosión de la base imponible a través de operaciones entre empresas relacionadas, mediante la posibilidad de cuestionar en la validez de los actos jurídicos entre contribuyentes vinculados.
- Reorganización Empresarial

No obstante lo anterior, dichas normativas fueron de aplicación irregular (mayor o menor grado de exigibilidad o permisibilidad) además de que en algún momento quedaron

algo rezagadas vis a vis la evolución de los negocios y crecientes y cada vez más sofisticadas estructuras elusivas. Así, se dio un proceso “evolutivo” de dichas normativas y un acercamiento y asunción de Reglas derivadas del Plan BEPS.

Por ejemplo, en el caso de Reglas de Deducción de Gastos para determinar la renta neta imponible, la evolución más notoria en el sentido antes indicado fue la inclusión de un doble límite de deducibilidad de intereses, considerando deudas entre vinculadas además de tasa efectiva de tributación del prestamista. Es decir, se abordan esquemas de traslado de beneficios en general, así como la subcapitalización o *Thin Capitalization*

En efecto, aunque de carácter más preventivo que correctivo, la Ley 253-12, introdujo una medida tendente a reducir la posibilidad de realizar el *profit shifting* (aparte de las reglas de precio de transferencia en específico). Esta es la establecida en el literal a) del artículo 287 del Código Tributario, el cual establece que los gastos referentes a intereses serán deducible en República Dominicana en la medida y proporción que surja de aplicar al gasto el cociente entre: (a) la potencial tasa resultante de las retenciones a ser aplicadas al pago de intereses, más la tributación por el pago de dichos intereses en el extranjero; y (b) la tasa aplicable para las sociedades en la República Dominicana, que actualmente asciende a un 27%.

Es decir, si por ejemplo una sociedad paga intereses a su casa matriz ubicada en un país de nula imposición, la sociedad ubicada en RD deberá aplicar una retención del 10% sobre el pago de intereses, mientras que en la jurisdicción de origen de la entidad acreedora no se pagará impuesto de ningún tipo. Sin embargo, de acuerdo con la regla de proporción antes indicada, la entidad dominicana sólo podrá deducirse el 37% del pago efectuado por concepto de intereses.

Del mismo modo, mediante la modificación del párrafo I y II de dicho literal a) del Artículo 287 del CT, se limita la deducción de intereses, hasta 3 veces el capital contable y el saldo promedio anual de deudas de una entidad; estableciéndose también reglas para determinar dichas deudas (excluyendo las contratadas con contribuyentes locales y entidades de intermediación financiera) y el capital contable de la entidad. Así, se establece

un marco (que no existía) que regula la subcapitalización empresarial, entendida esta como *“cualquier desproporción constatada de entre la relación del capital de responsabilidad y el nivel de riesgo de la empresa para llevar a efecto el objeto social, limitada, para efectos tributarios... y salvo las excepciones”* (LBX Consultores y Franquicias S.A.S, 2019) que indique la regulación.

Sobre el tema de Precios de Transferencia y transacciones entre partes vinculadas, las transformaciones regulatorias fueron aún más pronunciadas. Tal y como indicamos inicialmente, el Código Tributario promulgado en 1992 contenía reglas referentes a los precios de transferencia. En efecto el artículo 281 de dicho Código, antes de sufrir las modificaciones que examinaremos más adelante rezaba como sigue:

“Artículo 281.- VALIDEZ DE LOS ACTOS JURÍDICOS ENTRE CONTRIBUYENTES VINCULADOS. Los actos jurídicos celebrados entre una empresa local de capital extranjero y una persona física o jurídica domiciliada en el exterior, que directa o indirectamente la controle, serán considerados, en principio, efectuados entre partes independientes cuando sus disposiciones se ajustan a las prácticas normales del mercado entre entes independientes. Sin embargo, en ningún caso se admitirá la deducción de los pagos en concepto de intereses, regalías o asistencia técnica, efectuados por los establecimientos permanentes a su controladora del exterior si no han pagado las retenciones del treinta por ciento (30%) previsto en los artículos 298 y 305 de este Código. La reducción de la tasa opera con plena vigencia en tales casos”.

Lo anterior era la norma que regulaba los precios de transferencia hasta el año 2006 en el cual, mediante la Ley 495- 06, se integraron diversos literales y párrafos, los cuales buscaban afianzar aún más las reglas de precio de transferencia, y acoger algunos elementos adicionales conforme la tendencia internacional.

No obstante dicha modificación al Código, estas normativas fueron de aplicación laxa hasta el año 2010, cuando se iniciaron diversos procesos de fiscalización referente a algunos sectores de la economía nacional, de forma muy especial al sector hotelero en el cual, aun mostrando un crecimiento exponencial, muchas sociedades relacionadas reportaban bajos ingresos e incluso pérdidas en sus operaciones mediante esquemas que

incluían traslados de beneficios mediante transacciones con entidades relacionadas en el exterior.

Obviamente, con el endurecimiento de fiscalizaciones en el cumplimiento de las normativas antes indicadas, se incrementaron sustancialmente las recaudaciones, además de las disputas por ante la jurisdicción contenciosa en la que la AT fue ampliamente favorecida con decisiones en apoyo a las fiscalizaciones y determinaciones realizadas.

La evolución legislativa continuó con respecto a este tema, así como la creciente influencia de la OCDE sobre el particular. En el 2 de junio del año 2011 la DGII emitió la Norma General No 04-11, sobre Precio de Transferencia. Dicha Norma General hacía diversas referencias a la OCDE:

- Indica, por ejemplo, que las entidades a ser consideradas como jurisdicciones de baja o nula tributación serán las clasificadas como tales por la DGII, partiendo de la información provista en este sentido por la OCDE y por el Grupo de Acción Financiera Internacional (en lo adelante “GAFI”).;
- Se refiere a los métodos sugeridos por la OCDE para fines de proceder a la determinación de los precios de mercado (artículo 5 de la Norma General), como son: el Método del Precio Comparable No-Controlado, el Método del Precio de Reventa; Método de la Participación de Utilidades; Método Residual de la Partición de Utilidades; y Método del Margen Neto de la Transacción.
- Establece que los conceptos a ser tomados en cuenta para el análisis de comparabilidad serían aquellos incluidos en las “Directrices sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y ATs publicadas por la OCDE en 1995, o aquellas que la sustituyan, en la medida que sean congruentes con las leyes y normativas dominicanas.

Lo anterior, fue una clara declaración de la evidente intención de las Autoridad Tributaria de alinear la normativa referente a los precios de transferencia conforme las directrices de la OCDE, como se constata en modificaciones posteriores el régimen de “Precios de Transferencia”

Posteriormente en fecha 9 de noviembre de 2012 se promulga la Ley 253-12, mediante la cual se modificó de forma absoluta el artículo 281 del Código Tributario, siendo dentro de los cambios más trascendentes que las reglas de precio de transferencia no sólo aplicaban a las transacciones realizadas entre entidades locales de capital extranjero con sus relacionadas, sino que las mismas también aplicaban en lo adelante a las entidades relacionadas, aun y no sean de “capital extranjero”.

Dentro de la nueva normativa se cita que independientemente a la consideración por parte de la DGII respecto la clasificación de ciertas jurisdicciones como de baja o nula tributación, además estarían incluidas bajo esta categoría aquellas jurisdicciones consideradas como tales por el “*Foro Global para la Transparencia y el Intercambio de Información Tributaria, o el órgano que haga sus veces*”. Es decir, se reconoció la autoridad de dicho foro, inclusive sobre el criterio de la DGII, no obstante aun no éramos miembro de este (Republica Dominicana figura como miembro de dicho foro a partir del año 2013)

Cabe destacar que no obstante la promulgación de la Ley debía “derogar” la Norma General 04-11 o por lo menos hacerla obsoleta, existían entre ambas contradicciones de concepto que debía clarificarse y que suponía la promulgación de una normativa complementaria que permitiera la aplicación de la nueva regulación de forma adecuada. Así, la Norma General 04-11 continuó vigente hasta el 2014, cuando fue emitido el Reglamento No 78-14 sobre Precios de Transferencia por el Presidente de la República, que finalmente armonizó la regulación del nuevo texto legal incluido en el artículo 281 del Código Tributario, con diversos aspectos derivados de las recomendaciones incluidas en las directrices de precio de transferencia emitidas por la OCDE.

Finalmente, sobre el tema de Reorganización Empresarial, en el Decreto No. 408-10 sobre Reorganización Empresarial, se incluyeron conceptos particulares sobre la conformación de Grupos Económicos, reglas aplicables a establecimientos permanentes y sociedades “temporales” de hecho (p.e. consorcios), además de establecer 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, lo que incluye la “razón de negocios” como criterio de validez de estructuraciones corporativas fiscalmente neutrales aceptables para la AT.

Viendo lo anterior, resulta obvia la creciente incidencia de OCDE y el Plan BEPS en las regulaciones locales sobre los aspectos examinados precedentemente. De hecho, además de que, como indicamos, somos parte del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información para Fines Fiscales de la OCDE desde el 2013, el Plan Estratégico institucional de la DGII 2014-2017 ((DGII), 2017), estaba orientado a acercar a la DGII a los lineamientos de las mejores prácticas de la OCDE, priorizando a la mejora del servicio brindado al contribuyente y la calidad de la información.

De ahí, cabrían examinar también la regulaciones dominicana vis a vis las acciones del Plan BEPS, como sigue (Franco & Taveras, 2016):

➤ **Acción 1: Economía Digital**

Si bien en la Republica Dominicana aún no se han materializado regulaciones relativas a la tributación de servicios digital, como en otras jurisdicciones, al parecer iniciativas en este sentido se han estado ponderando e inclusive fueron incluidas como potencial fuente de ingresos fiscales en el presupuesto nacional del 2020. En efecto, el Informe Explicativo y Política Presupuestaria contenido en el Proyecto de Ley de Presupuesto (luego aprobado como Ley No. 506-19 de Presupuesto General del Estado 2020 de fecha 20 de diciembre del año 2019), establece la política para el presupuesto general del Estado correspondiente al año 2020, contenía, además de estimados de recaudaciones para ese año, la potencial aplicación de un Impuesto a los Servicios Digitales. (Dominicana, 2019)

Este nuevo impuesto, sería similar al que ya se ha ido implementando con éxito en otras jurisdicciones; aunque representaría un gran desafío para la República Dominicana, por la insuficiencia de reglamentación que permita su aplicación inmediata. Es decir, se requiere adaptar la legislación doméstica al desarrollo del comercio digital, en la medida

que permita a nuestro país la aplicación del impuesto a empresas que no necesariamente tienen presencia en el país, o la requieren, para poder desarrollar sus actividades.

Lo que se pondera, en principio, es un impuesto comparable a los que se aplica a los servicios de telecomunicaciones (ITBS o ISC), a ser retenido por el intermediario del pago del servicios (i.e. procesadores de transferencias/pagos electrónicos); aunque todavía no hay definición de tipo de impuesto o procesos relativos a la recaudación o pago del mismo (Infante, 2020).

➤ **Acción 8: Intangibles**

Si bien bajo las regulaciones de precio de transferencia no existe definición de activo intangible, dentro de la legislación fiscal general local hay aproximaciones tal como el incluido en la sección del ITBIS.

De acuerdo con el artículo 3, numeral 3 del Reglamento de Aplicación del ITBIS se define a la prestación o locación de servicio como:

“(...) la realización de una actividad que no conlleve la producción o transferencia de un bien o producto tangible, cuando se reciba un pago en dinero o especie, comisión, prima, tarifa o cualquier otra forma de remuneración o sin contraprestación”.

Además, más adelante en el literal j) del mismo numeral 3 antes citado, se establece que será considerado como un servicio de forma general: *“(...) las obligaciones de hacer, no hacer y dar, que no constituyan importaciones o transferencias de bienes”.*

Por otra parte, los literales c) y d) del artículo 4 del referido Reglamento indica que se encontrarán exentos del pago de ITBIS: *“c) las transferencias de derecho de autor, propiedad industrial, permisos, licencias y otros derechos que no impliquen la transmisión de un bien corporal”, y “d) el arrendamiento de derechos o de bienes intangibles”.*

Si se considerase que las definiciones anteriores solo serían aplicables al tratarse temas relaciones con el ITBIS y no se extienden dichas definiciones con relación a Precios

de Transferencia, la conclusión obvia es que estamos alejados de las directrices de la OCDE en cuanto a ese aspecto se refiere, aun aquellas vigentes antes del Plan BEPS.

Ahora bien, de asumirse una interpretación menos restrictiva que la anteriormente expuesta, es posible argüir que, debido a la inexistencia de una determinación precisa de bienes intangibles para la aplicación de precios de transferencia, se pudiera extrapolar la “amplia” definición ofrecida por el Reglamento de Aplicación del ITBIS. De esta forma se pudiera concluir que toda operación relacionada a un bien intangible podría ser considerado como un servicio bajo la legislación local, y por tanto alcanzable a las actividades relacionadas a dichos bienes.

Esta interpretación pudiera sustentarse además en la facultad que le reconoce a la AT el artículo 2 del Código Tributario, en el sentido de la posibilidad interpretar el fondo sobre la forma de las operaciones. Es decir, la DGII pudiera dar una interpretación amplia respecto de ciertas operaciones objeto de fiscalización o terminación.

Sin embargo, debido a que en Derecho Tributario, por el tema del principio de reserva de Ley, es necesario abocarse a una interpretación más o menos restrictiva de la normativa y que en este caso estaríamos aplicando regulaciones específicas a un impuesto (ITBIS) a otro (ISR) sin que tampoco haya cobertura de forma específica de ciertas operaciones, es necesario concluir que nuestra legislación no contiene elementos claves recomendados a incluir por el Plan BEPS, y por lo tanto el alcance de las misma no cubren a las situaciones establecidas por la OCDE en este sentido, incluyendo aquellos beneficios derivados de sinergias corporativas, permisos otorgados por el Estado, entre otros.

Lo anterior es sin perjuicio a que, en un futuro cercano, debido a la obvia intención del Estado de alinearse con las directrices de la OCDE, las recomendaciones del Plan BEPS sean acogidas mediante las modificaciones a las regulaciones necesarias al efecto.

➤ **Acción 9: Riesgos y Capital**

Conforme ya hemos indicado, el Artículo 2 del Código Tributario otorga a la DGII la facultad de interpretar operaciones en base a los hechos relevantes independientemente

de la forma en las que las mismas sean documentadas. Sobre todo, en los últimos años, la DGII ha realizado un extenso y amplio uso de esta facultad interpretativa, recurriendo a hechos plausibles y comprobables, pero también alegando falta de sustentación de estructuras con elementos insuficientes o poco rigor que resultan impugnables.

En este sentido, si bien la previsión antes citada puede habilitar a la DGII a realizar interpretaciones o impugnaciones de estructuras que obedezcan a algunos de los supuestos que combate la Acción 9 del Plan BEPS, el carácter genérico y amplio de la cláusula, aun con una interpretación amplia que pudiera hacer la Administración, resulta insuficiente para los propósitos de comprobar las estructuras organizadas con los objetivos de disminuir la base imponible o la transferencia de beneficios, sobre todo si se considera que la carga de la prueba recae en la DGII en esos casos.

De lo anterior resulta que para acercarnos a las medidas recomendadas para la Acción 9 del Plan BEPS es necesario ajustar las regulaciones y otorgar a las autoridades instrumentos precisos que les permita tipificar de forma objetiva las estructuras elusivas que entendemos son de los objetivos del referido Plan BEPS. Mas aun, esto daría seguridad jurídica, inclusive a los contribuyentes, pues habría reglas preestablecidas para hacer la determinación de las estructuras elusivas y, por tanto, no estarían expuestos a interpretaciones posiblemente excesivas o abusivas de una norma no clara y sujeta a criterios subjetivos, como pasa hoy día.

Cabe destacar que nuestra regulación sí tiene regulaciones específicas en este sentido, pero de carácter correctivo, no preventivo, como los son aquellas previstas en el Artículo 287 del Código Tributario, sobre límites de deducibilidad de intereses, a las que nos referimos más arriba en esta sección.

➤ **Acción 10: Otras Transacciones De Alto Riesgo –**

Operaciones Transfronterizas. Si bien, como vimos anteriormente nuestras regulaciones acogieron los métodos tradicionales para fines determinación del precio de libre competencia de las operaciones entre partes relacionadas con determinado enfoque

de prelación para su utilización; para las transacciones transfronterizas sobre importación y/o exportación de “*commodities*”, la legislación y la normativa vigente actualmente acoge en adición lo que se conoce como el “*sexto método*” de valoración de precios de transferencia, adoptado por otros países como Argentina (pionero), Uruguay, Perú, Guatemala y Ecuador.

En efecto, con la modificación al Código Tributario a través de la Ley No 253-12 se incluyó en el Artículo 281 que aborda las reglas de precios de transferencia, la aplicación del método de valoración para las operaciones de importación y exportación de productos con cotización en mercados transparente, cualquiera sea el medio de transporte utilizado, según el valor de cotización del bien: (i) en la importación, **del día de la declaración del despacho de importación;** y, (ii) en caso de exportación, según **el primer día de la carga.**

Dicho “*sexto método*”, para fines de la valoración de operaciones transfronterizas de compra y venta de productos primarios entre sujetos vinculados, se aplicaría cuando en la exportación intervenga un intermediario no vinculado que no sea destinatario efectivo de la mercancía y del que el contribuyente no pueda probar, que tiene presencia real y efectiva en su país de residencia o que se dedica de forma habitual a esta actividad de intermediación. Básicamente, contempla la triangulación a través de un no vinculado.

Ahora bien, esta metodología tiene diferencias con la propuesta de la Acción 10 del Plan BEPS. Por ejemplo, la OCDE descarta su aplicación y, técnicamente, sugiere el uso de valores según la “fecha de embarque”, únicamente en aquellos casos en que los contratos que respalden esas operaciones no permitan con exactitud determinar la fecha de la transacción a la que se refiere o, en general, no expresen una transacción bajo práctica normal de mercado; esto es, independientemente de la participación de intermediarios internacionales o no en la operación.

La propuesta del Plan BEPS en este sentido considera que el “*sexto método*”, ignora las prácticas del mercado y, muy especialmente, la práctica usual de operar con contratos a futuro, como resultan en el caso de las operaciones transfronterizas de *commodities*. De hecho, a los fines del análisis de comparabilidad, el método no permitiría

clara y cierta referencia de los mercados internacionales que deberían considerarse y de la fuente de información para identificar primas o descuentos vigentes en el mercado de embarque. Asimismo, se arguye que existiría un problema de seguridad jurídica vis a vis los contribuyentes, pues se estaría fijando un precio sobre la base que indica la regulación lo que pudiera interpretarse como una intromisión en la facultad de fijación de precios entre los contratantes; que redundaría, además, en cierta incertidumbre impositiva.

Servicios Entre Entidades de un Grupo Económico. En estos casos, a partir de la reforma tributaria del 2012, la legislación dominicana considera previsiones específicas para las operaciones de servicios.

Al respecto, el párrafo XII del artículo 281 del Código Tributario modificado, estipuló los criterios bajo los cuales se reputará que dichos servicios se han prestado a precios de mercado:

- (i) que el servicio ha sido efectivamente prestado;
- (ii) que el servicio que se presta proporciona un beneficio económico; y
- (iii) que el valor o monto pactado corresponde al que hubiera sido acordado por servicios comparables entre empresas independientes.

Así, de no verificarse los criterios de que se trata pudiera argüirse que los servicios no se prestaron bajo Plena Competencia, entre partes vinculadas.

Por otra parte, en cuanto al reconocimiento y sustento de gastos, tanto el Código Tributario con en el Decreto No 139-98 que contiene Reglamento de Aplicación del Título II de este último (ISR) ha establecido requisitos puntuales de deducibilidad, en el sentido de que:

- (i) Solo son deducibles los gastos necesarios efectuados para obtener, mantener y conservar la renta gravada; y

- (ii) A los fines anteriores, se consideran necesarios los gastos que:
 - (a) sean propios o relacionados con la actividad o giro del negocio; y,
 - (b) de no existir comprobante fehaciente, mantengan relación razonable con el volumen de operaciones del negocio, atendiendo a las características de éste.

A los fines de reconocimiento y deducibilidad de gastos, también inciden las regulaciones relativas a comprobantes fiscales y su emisión

Tampoco existe un tratamiento diferenciado, en el contexto de normas de transferencia, según el tipo de servicios. La diferenciación más bien puede obedecer a la aplicación o no de otros impuestos distintos al Impuesto Sobre la Renta, así como de retenciones en la fuente.

Asimismo, la legislación Dominicana ha previsto reglas con relación a la distribución de gastos corporativos, así como sobre los acuerdos de reparto de costos. En tal sentido, el Reglamento No 78-14, sobre Precios de Transferencia, requiere que estos acuerdos, deben contener varios elementos, destacándose entre los mismos la necesidad de claridad en la revelación de los criterios para (i) cuantificar cuotas de participación en los beneficios esperados correspondientes a cada participante; (ii) aplicar los principios contables de forma homogénea a todos los participantes para la determinación de los gastos y del valor de las aportaciones; (iii) atribuir razonablemente de las responsabilidades y las obligaciones asociadas a la actividad; (iv) regular procedimientos de adhesión o retirada; y, (v) realizar pagos compensatorios o que permitan ajustar los términos del acuerdo para reflejar las modificaciones de las circunstancias económicas.

De igual modo, se hace énfasis en que la aportación de cada persona deberá tener en cuenta la previsión de beneficios o ventajas que cada uno de ellos espera obtener del acuerdo de distribución de gastos en atención a criterios de razonabilidad; previendo as su vez, la posibilidad de la Autoridad de impugnar gastos, si las actividades que están siendo financiadas conjuntamente por las relacionadas, no producen ningún beneficio efectivo a

los participantes residentes, representando disminuciones recurrentes de la renta imponible más allá de un periodo de hasta 3 años (que se puede extender a 5, dependiendo el caso) .

➤ **Acción 13. Documentación**

En el contexto de documentación relativa a precios de transferencia la citada Ley No 253-12, estableció la obligatoriedad de reportar las transacciones entre partes vinculadas con los detalles, tiempo y forma determinada por la DGII. Esto fue luego complementado por el Reglamento No 78-14, cuyo artículo 18 sobre las obligaciones de información y documentación, estableció básicamente de:

- (i) Presentar Declaración Informativa de Operaciones entre Partes Relacionadas (“DIOR”), que deberá ser presentada anualmente, dentro los 180 días posteriores a la fecha de cierre, por los contribuyentes alcanzados por la regulación; y,
- (ii) Presentar estudio de precios de transferencia (o Informe), para su entrega a la DGII cuando así le sea requerido.

Asimismo, se establecen las circunstancias en que se eximen a ciertos contribuyentes de presentación del Estudio de Precios de Transferencia (no del DIOR que siempre debe ser presentado).

Actualmente, estas son las obligaciones establecidas en el contexto de documentación y precios de transferencia; las cuales entendemos no son necesariamente ajustadas a lo Acción 13 del Plan BEPS.

Las regulaciones locales en este sentido, para lograr dicho ajuste, deben ser modificadas en cuanto al tipo de las informaciones y el nivel de detalle que, sobre distribución de ingresos o de gastos, se procura compilar a partir de los 3 pilares de documentación que propone el Plan BEPS y que permitiría acceder a información sobre transacciones internacionales, sobre las cuales la AT actualmente tiene escasa o nula posibilidad de determinación. Tal es el caso de aquellas que derivan en la obtención de ganancias financieras por parte de un residente de la RD. (Franco & Taveras, 2016)

En términos de intercambios de informaciones, para fines de precios de transferencia en general RD tiene en vigor los CDI con Canadá y España que prevén que los Estados Contratantes intercambiaran informaciones que sean necesarias para el cumplimiento de los mismos y de las leyes domésticas, y la consecuente reserva de discrecionalidad y resguardo de las informaciones. Asimismo, la Republica Dominicana suscribió un Acuerdo con los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria, se unió al Marco Inclusivo del Proyecto contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (en el 2018) y la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Tributarios.

CAPITULO IV: RETOS DE LA PLANIFICACIÓN FISCAL EN LA ETAPA POST-BEPS

Como ya hemos visto, buscar el ahorro fiscal no es ilícito per se. De hecho, esta facultad deviene de la propia ley, siempre que el hecho gravable o su realización se evite, dilate o disminuya sin artificios y la transacción devenga efectiva, real y válidamente en un hecho no gravable o resulte en una imposición inferior del hecho gravable vis a vis otras opciones.

Al ejercer la economía de opción o planificación no se violenta norma alguna, ni se realizan maniobras elusivas, o se incurre en el abuso de derecho o de formas jurídicas. Todo lo contrario, esta implica la aplicación correcta de las normas, valiéndose de las brechas y/o resquicios que las mismas permiten al regular una determinada situación o negocio.

De lo anterior resulta que, al optar por este planeamiento tributario, no sólo el contribuyente no viola una norma legal, sino que tampoco se vulnera el espíritu de esta última. Es decir, no incurre ni en evasión, en el primer caso, ni en elusión fiscal, en el segundo.

Así, la planificación fiscal debe encontrarse dentro de los límites de la ley en el entendido que, por aplicación del principio de legalidad tributaria, sólo son gravables los supuestos económicos que están previstos por la legislación tributaria; y por lo tanto quedan excluidos los demás, por designio legislativo.

Ahora bien, conforme lo indica Carpio Rivera, mientras que en la economía de opción (planificación tributaria), el contribuyente sabe que está actuando dentro del ámbito de la ley y esto se lo ratifica la AT por su pasividad frente a la operación; en la elusión, el contribuyente cree que el ahorro fiscal es legítimo, pero la AT recalifica fiscalmente la operación, porque entiende produce una tensión o se enfrenta con el propósito que este le reconoce a la normativa fiscal aplicable, a la situación.

Dado que en algunas acciones puede ser muy tenue la diferencia, sobre todo entre la planificación y elusión, la diferencia entre ellas debe evaluarse, a partir de la legitimidad de las actuaciones, considerando, un punto de vista legal y uno filosófico. Desde el primero, esa legitimidad se obtiene la acción se enmarca en las normas legales, pero desde el segundo devendría del reconocimiento social; en el entendido, de que lo que es legítimo desde un punto de vista jurídico, no necesariamente lo es desde un punto de vista filosófico o social. (Carpio Rivera, 2012)

En principio, desde el punto de vista legal tanto la planificación como la elusión son cumplen con la letra de la ley y, por ende, legítimas; pero desde la perspectiva filosófica no sucede lo mismo, pues la planificación es mayormente aceptada y reconocida por la sociedad como legítima, mientras que la elusión tributaria no necesariamente; y la evasión, nunca lo es.

Lo anterior se complica aún más cuando hay actuaciones que caen dentro de las zonas de incertidumbre, porque no son fácilmente identificables como legítimas o ilegítimas, entonces en esos casos los conceptos pueden llegar a ser confundidos y no se muestra un camino claro hacia la legitimidad para los que quieran transitarlo; o que no hay opción de ejercer un derecho sin transgredir barreras de legitimidad aun filosóficas.

Según lo ya analizado, no cabe duda de que la que se cuestiona es la *elusión* que tiende a evitar que nazca la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas atípicas o infrecuentes o con abuso del derecho o fraude de ley; y no la planificación tributaria. Así, en principio lo que se busca es encontrar una regla general que aborde los casos de fraude de ley o simulación para diferenciar la elusión cuestionable del ejercicio lícito de la planificación.

Sin embargo, la elusión fiscal tiene un importante componente político e ideológico, pues la forma en que cada país la enfrenta con medidas más o menos sancionatorias, es el resultado de sus tradiciones, valores y cultura jurídica que finalmente debe ser interpretada por las administraciones y tribunales. (Wahn Pleitez, 2011)

En efecto, como hemos visto en las legislaciones comparadas que analizamos, las diversas jurisdicciones abordan el tema de diferente forma y métodos recurriendo, en algún y otro caso, a figuras que le permitan a la AT desatender la forma para buscar la sustancia o la realidad del negocio, incluso aquellas que sólo dicen tener normas preventivas y correctivas.

Por ejemplo, en los países regidos por el *Common Law* (USA, Reino Unido), los tribunales utilizan el *business purpose test* para descartar o, a veces recalificar transacciones y determinar si el negocio o algunas de sus etapas tenían como único propósito la obtención de un beneficio fiscal. Así, se examina si la transacción fue motivada por motivos ajenos a los impositivos y si el método o estructura de la transacción tenía o no (como fin último) propósitos de ahorro fiscal. Esta teoría surgió especialmente por los retos que enfrentaban a las ATs frente a reorganizaciones corporativas complejas, aunque ahora su ámbito de aplicación se extiende a otras operaciones. (*tax purpose*). En nuestro país, sin embargo, la razón de negocios sucumbe frente a las “formas inapropiadas” o abuso de formas, es decir, el primero no se considera a los fines de reclasificación o no de una operación.

En cualquier caso, independientemente de que lo que opte por el *business purpose test*, la substancia sobre las formas, una combinación de ambas formulas u otros teorías, la aplicación de las misma restringe las posibilidades del contribuyente de reducir su obligación tributaria utilizando las formas legalmente permitidas bajo el derecho privado, si la transacción los negocios jurídicos se efectúan en fraude de la ley o recurriendo a la simulación y con la intención de evitar total o parcialmente el impuesto que le fuera aplicable.

El tema está en cómo se determina la existencia de los elementos perniciosos antes mencionados, quien lo determina y si las regulaciones al efecto garantizan además principios de legalidad y de seguridad o certeza jurídica. Además, debemos considerar la forma desigual en que se trata el tema en las diferentes jurisdicciones, y el recrudecimiento de medidas anti elusivas que, según se denuncia, muchas veces crea brechas hacia el comportamiento fiscal no responsable.

Abordando lo anterior, debemos referirnos al cambio en la percepción social del “fraude fiscal” en lo que a la elusión se refiere. Las crisis económicas han acarreado a su vez crisis fiscales en los Estados lo que afecta la percepción política del fenómeno. En este contexto, la elusión fiscal que antes no era “pecaminosa”, ahora se examina desde el punto de vista de que pone en manos de determinados contribuyentes la posibilidad de reducir sus obligaciones tributarias sin ninguna razón lógica o explicación razonable.

Así, lo que antes se veía como una opción o un derecho del contribuyente, se percibe hoy como un abuso o una trampa de algunos en el reparto equitativo de las cargas fiscales. En muchos casos, esta visión se propicia desde el Estado debido a las crisis fiscales y a un aumento visible de la desigualdad económica en distintos estratos sociales que no ha sido ajustada mediante el reparto adecuado de las cargas públicas.

Este contexto, aunque aplicable al quehacer de la planificación fiscal en sentido general, es aún más determinante en la planificación fiscal internacional. Durante años, se admitieron como normales prácticas de planificación fiscal, sobre todo de índole internacional, lo que hoy, en parte gracias al comportamientos de las transnacionales que hemos explicado (Amazon, Google, Starbucks, etc.), se consideran agresivas o abusivas.

Los territorios, utilizaban frecuentemente laxas regulaciones fiscales y tasas bajas a los fines de atraer capitales e inversiones. Así, las multinacionales comenzaron a organizarse de manera que pudieran distribuir sus beneficios globales favoreciendo a tales fines las jurisdicciones o territorios con menores tipos impositivos, sin que hubiese proporcionalidad entre la tributación y la creación de valor por parte de cada una de las entidades que formaban parte de la multinacional en cuestión.

Ese traslado de beneficios, como hoy se llama, se obtenía, sobre todo, por el tratamiento de las operaciones de financiación entre entidades de un mismo grupo (*intercompany-loans*), explotación de intangibles deslocalizados en ciertas jurisdicciones; y por el funcionamiento en general de las entonces deficientes reglas sobre precios de transferencia. (Delgado Pacheco, Las Normas Generales Antielusion en la Jurisprudencia Tributaria Española y Europea, 2017)

No obstante muchas legislaciones tenía reglas anti elusivas (generales o específicas), a partir de 2008 todo cambió para llegar al Proyecto BEPS de la OCDE en 2013, que supuso el cuestionamiento de muchas de estas prácticas y un “reestructuramiento” de los sistemas tributarios para reforzar las medidas anti elusivas y/o la implementación de estas como forma de los Estados “recuperar” el terreno perdido en sus recaudaciones fiscales y paliar los afectos de las inequidades que surgían de las prácticas abusivas.

Luego, vinieron las recomendaciones y las “presiones” para la incorporación de las medidas y recomendaciones del Proyecto en las legislaciones locales y los nuevos criterios algo más estrictos y cerrados de cómo se evalúa la evasión; y más tarde, la asunción por parte de muchos de estos Estados de forma rápida y sin demasiado sentido crítico o formación, los criterios y recomendaciones del exterior.

Por diversas razones, sobre todo por un tema de efectividad en lograr el objetivo que se persigue, ya no se trata de reparar defectos sistémicos o combatir esquemas puntuales de planificación agresiva, sino que ahora lo que se cuestionan son principios de la fiscalidad internacional y empresarial. (Delgado Pacheco, Las Normas Generales Antielusion en la Jurisprudencia Tributaria Española y Europea, 2017)

De hecho, esto implica un desvío de la concepción original que vinculaba normas de este tipo al principio de legalidad conforme al cual nadie está obligado a pagar un tributo sino en virtud de una ley previa que le obligue a ello. En esta concepción, se permitía cierta aplicación de normas por “analogía”, pero se requería de especial prudencia y de interpretación restrictiva en dicha aplicación, para no trasgredir los límites de la legalidad.

Sin embargo, esto ya no es así. En tal sentido, Palao Taboada indica que:

“...no cabe decir ante un supuesto de aplicación de una norma anti-abuso que el contribuyente realmente no realizó el hecho imponible o no estaba obligado a satisfacer esa obligación tributaria cuando precisamente esto es lo que trata de dilucidar esa norma anti-elusión sin que la aplicación de la misma suponga ninguna extensión analógica de la ley tributaria ni exija mayor prudencia interpretativa de la que en general demanda cualquier ley que, como la tributaria, afecta a un derecho de una persona como es el derecho de propiedad”. (Palao Taboada, 2009)

Mas aun, la norma anti-elusión, lejos de convertirse en el último recurso de las Autoridades, excepcional en los casos de abusos de formas, simulación, etc., se ve ahora como herramienta primigenia o primer cedazo para “evaluar” el negocio jurídico sobre todo si es complejo y determinar la posibilidad o no de recalificarlo, olvidando que los negocios, cuando son abusivos, no descansan en su propia artificiosidad sino en una artificiosa interpretación de las leyes tributarias.

Esta nueva realidad social tiene evidentemente sus riesgos y desde el punto de vista de la aplicación de las normas anti-elusión éstos son fundamentalmente dos (2): (Delgado Pacheco, Las Normas Generales Antielusion en la Jurisprudencia Tributaria Española y Europea, 2017)

- **El riesgo moral.** Asumiendo que la aplicación de una norma general anti-elusión debe descansar en una cierta concepción moral, su aplicación exigiría una ponderación de los valores en juego y esa ponderación necesariamente involucra los criterios morales de quien la aplica y la realidad de la sociedad en el momento en que se efectúa dicha aplicación. El tema es que las obligaciones tributarias deben cumplirse y exigirse, exclusivamente, a tenor de las normas legales en vigor, sin que sea necesaria o conveniente una genérica invocación a los límites morales.

- **La Seguridad Jurídica en general.** Se entiende de forma generalizada (e incorrecta) que la elusión fiscal es sólo una cuestión de los grandes contribuyentes, por lo que la recaudación adicional con respecto a la misma no afecta sino a estos mismos clientes corporativos y consecuentemente se entiende que dicha recaudación adicional no va a ser soportada por nadie en concreto o por nadie que pueda “sufrir” esa carga fiscal. Sin embargo, más allá de casos claros de elusión fiscal, esa realidad supone que puede hoy resultar difícil saber cuáles son los límites de la correcta interpretación de las normas tributarias. De hecho, confluye el riesgo moral y la inseguridad jurídica cuando,

por ejemplo, por un tema de usual dificultad en determinar la sustancia del negocio (como criterio de recalificación por posible elusión), se cuestiona la legitimidad de prestar servicios profesionales personalmente o a través de una persona jurídica, provocando situaciones moral y legalmente injustas por la desproporcionada desigualdad en el tratamiento fiscal aplicable en uno u otro caso.

Se ha visto, que los problemas anteriormente citados, no necesariamente se corrige con mejoría en la redacción de las cláusulas, pues, como hemos vistos, las distintas jurisdicciones tienen similares normas generales anti-elusión y similares criterios fundamentales, presentando también los problemas antes indicados. De ahí, que el tema radique en la aplicación cuidada de la norma que implica, respuestas semejantes a situaciones semejantes, criterios que se mantengan en el tiempo sin que fluctúen debido a quien la aplica o circunstancias sociales en ese momento. Sólo así se dota de previsibilidad al sistema. (García Novoa, *El fraude de ley en Derecho Tributario*, 2003, p. 76)

Así, en jurisdicciones como la Española, aun con tradición en la materia, han tenido dificultades en la aplicación de las normas anti-elusión por la distinción entre simulación, por un lado, y fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, por otro. No obstante lo anterior, sus bases institucionales, jurisprudenciales o doctrinarias adquieren una perspectiva práctica de gran trascendencia a los fines de asimilar la elusión fiscal como pasible de infracción o sanción tributaria y solucionar los conflictos que surgen a los fines de tipificación del comportamiento reprochable en este sentido.

Sin embargo, en ordenamientos como el nuestro, donde no hay una tradición de aplicación de medidas anti elusivas o precedentes suficientes para crear criterios firmes o control jurisdiccional previo o ajeno a la administración para la interpretación de los aspectos subjetivos a evaluarse en la aplicación de una cláusula anti elusiva; la desigualdad o inequidad en la aplicación de la norma que se señala tiene, potencialmente, mayor espectro disruptivo al orden legal y de certeza jurídica.

El tema es, y esto es un reto práctico del quehacer del planificador fiscal, que no puede darse por sentado que quien hace negocios guiado por una razón fiscal (entre otros muchos factores a considerar) ya debe prever que tal conducta puede tener consecuencias en el plano sancionador, pues el propósito fiscal no puede automáticamente dar lugar a un “dolo eventual”. El contribuyente tiene derecho a organizar sus negocios teniendo en cuenta razones fiscales y esto no puede causar su cuestionamiento por el ordenamiento jurídico de la eficacia de dicho negocio por ese motivo, si no es el único y no hay fraude de ley o simulación fehacientemente comprobadas.

Lamentablemente, en la práctica, el límite entre lo admisible y lo abusivo no es tan obvio como para que se entienda previsible la recalificación de un negocio cuando este simplemente se desvía de la forma “normal” que conduce siempre a la tributación que la AT entienda como usual. Recordemos que conforme lo indica la Directiva 2016/1164 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) “existe también un derecho del contribuyente a organizar sus negocios y operaciones reduciendo la carga fiscal o a elegir la estructura más eficaz desde el punto de vista fiscal para sus operaciones comerciales”. (Delgado Pacheco, *Las Normas Generales Antielusion en la Jurisprudencia Tributaria Española y Europea*, 2017, p. 329)

Al respecto, debemos destacar que la doctrina clásica de la economía de opción nos indica que no solo existe la que es expresa o tácita, sino además la que se encuentra implícitamente en la norma, distinguiendo de ambos conceptos. Las primeras, es decir las expresas, son aquellas reconocidas expresamente por la legislación tributaria y no por esto son las únicas permitidas y aceptadas por el sistema jurídico tributario; puesto que a las implícitas, que encuentra su fuente en el principio de la autonomía de la voluntad, son reconocidas también por dicha legislación precisamente por dicha fuente. Así, si se desconoce el derecho de los contribuyentes a la economía de opción, se desconocerían también aquellos principios fundamentales y constitucionales que dirigen el actuar de estos. Consecuentemente, tanto la doctrina, como la legislación y la jurisprudencia reconocen este principio, el cual además debe ser respetado por las ATs en sus labores de fiscalización y determinación (incluyendo la recalificación) (Anguita Oyarzun, 2017)

Sin embargo, las AT, sobre todo aquellas cuyas actuaciones en este sentido no están sujetas a control administrativo o jurisdiccional previo (como la nuestra), en muchos casos optan por el camino de “normalidad” de formas para justificar la recalificación de los negocios, prescindiendo de la ponderación razonable de los criterios que legítimamente pudiera justificar la recalificación de que se trata bajo el marco de legalidad aplicable.

Lo anterior tampoco implica que en aras de la economía de opción se obvian casos de elusión fiscal de especial gravedad y que no sea posible “atacarlos”, pues la norma general anti-elusión que resultare aplicable excluye por definición la existencia de una infracción tributaria y la imposición de la consiguiente sanción. Como indicamos, no se trata de la norma general anti-elusión *per se* o de una supuesta “inviolabilidad” del derecho a economía de opción, sino cómo se aplica la primera razonablemente y cuando el ejercicio de dicho derecho se torna abusivo.

Otro tema para considerar es cómo prever la forma en que irán evolucionado dichas normas anti-elusion, sobre todo, nueva vez, en el ámbito de fiscalidad internacional. El consenso en estos días es que es necesario evitar planificaciones fiscales agresivas no deseadas y utilizar para ello normas generales anti-elusión. También se ha arribado a cierto consenso en favor de la presencia de normas anti-elusión basadas en la sustancia y en la justificación económica de las operaciones (esto último no necesariamente considerado en el caso de Republica Dominicana).

Viendo el contexto internacional y la tendencia hacia una Fiscalidad Internacional uniforme necesaria a los fines de alcanzar los objetivos del Plan BEPS, la primera conclusión obligada sería que el ordenamiento tiene que seguir esa corriente y por lo tanto debería hacer las adaptaciones necesarias a tales fines.

Dichas adaptaciones pudieran suponer una norma general anti-elusión llamada a frustrar los efectos fiscales pretendidos por negocios realizados principalmente, o entre otros motivos principales, para obtener una ventaja fiscal, sin que la obtención de esa ventaja sea coherente con la correcta interpretación del ordenamiento tributario ni los negocios realizados tengan una justificación económica distinta y obedezcan a la

organización racional de las actividades económicas teniendo en cuenta inclusive razones fiscales. (Anguita Oyarzun, 2017)

El consenso en este sentido es una doctrina anti-elusión basada en:

- Reglas claras y estandarizadas para la interpretación coherente de las normas tributarias;
- La necesidad de justificar la sustancia económica (*business substance*) de las transacciones para determinar su naturaleza, y
- El requerimiento de la razón de negocios, o *business purpose*, válido que no se circunscriba a la mera ventaja fiscal.

De ahí resulta más clara aun la diferencia entre elusión y el fraude o evasión fiscal en *stricto sensu*; pues mientras que en la primera lo que se “oculta” o soslaya son los fines o motivos de la operación; en el fraude o evasión se omiten declaraciones de rentas, o se ocultan negocios o transacciones que permanecen ajenos al conocimiento de la AT a los fines de la determinación de la obligación tributaria aplicable al contribuyente o transacción de que se trate.

Así, al referirnos a la elusión en lo que respecta a una transacción, no puede haber con respecto a la misma, bienes o activos no declarados; ni otros pactos o acuerdos entre las partes distintas de los que se hayan presentado a terceros o la AT. Bajo este concepto de elusión fiscal, una norma anti-elusión basada en la sustancia y justificación económica de las operaciones, debería diferenciar claramente entre los negocios que pudieran adolecer de un defecto de causa (elusión), de aquellos que implican la ocultación de los pactos o acuerdos realmente existentes entre las partes, que manifiestan una voluntad real de estas distinta a la que dichas partes han manifestado a la AT para fines impositivos (evasión).

En cualquier caso, sin importar la forma que el legislador adopte para las normativas anti-abuso, tanto los contribuyentes como la administración tendrán la necesidad de atender la sustancia económica de las operaciones y disponer de una justificación económica de las mismas.

Asimismo, para atender a la inevitable incertidumbre de la aplicación de este tipo de normas y preservar a la seguridad jurídica, su aplicación debe respetar los criterios asumidos en casos precedentes y mantenerse un grado de unidad y coherencia en las decisiones de la AT y las instancias jurisdiccionales. Por otro lado, debe haber una mejoría en la confianza entre la AT y el administrado, pues frente a una aplicación de los tributos basada en el cumplimiento voluntario y el control a priori, la complejidad de aplicación de los tributos (sobre en todo en estos casos) solo es manejable de forma razonable, sobre la base de transparencia y buena fe entre ambos actores.

CONCLUSIONES.

Cuando analizamos el fenómeno de la elusión tributaria, la conclusión que parecería obligada es que no existe unanimidad en la doctrina en cuanto a la naturaleza jurídica de ésta.

Algunos arguyen que ella es lícita, otros que es ilícita, e incluso existe una tercera corriente que sostiene que puede ser lícita o ilícita (ecléctica); pero lo interesante es distinguirla del ejercicio válido por parte de los contribuyentes de derechos que le son reconocidos por las regulaciones, previsiones jurisprudenciales y doctrinarias aplicables.

En ese sentido debemos referirnos al hecho incontestable y reconocido de que las personas tienen el derecho a y libertad de organizar sus negocios conforme a sus intereses, lo que implica el ejercicio de la autonomía de la voluntad que en Derecho Tributario viene representada por la economía de opción y la planificación tributaria. Desconocer esta libertad, sería desconocer principios fundamentales y constitucionales reconocidos por la legislación, jurisprudencia y doctrina, y que deben ser respetados por la AT en su quehacer de fiscalización y determinación de las obligaciones fiscales.

Sin embargo, esa facultad de los contribuyentes tiene límites que deben ser observados tanto por las ATs como por dichos contribuyentes. Estos son, en lo que al

Derecho Tributario respecta, el principio de legalidad tributaria el de igualdad tributaria y el de capacidad contributiva.

Así, si bien no le es permitido a las ATs crear hechos imposables no previstos por la ley; tampoco pueden los contribuyentes evitar mediante artificios un hecho imponible previsto por las regulaciones que resulte de una transacción u operación que dicho contribuyente haya realizado.

En los diversos sistemas tributarios que hemos referenciado en este trabajo, tanto el legislador como la jurisprudencia y la doctrina han contribuido a la creación de diferentes teorías y normas mediante la cual sustentan la facultad de las ATs de desestimar operaciones abusivas o ficticias mediante las cuales un contribuyente pretende obtener un ahorro fiscal indebido.

Esas teorías y normas, sin importar la manera, método o base conceptual, buscan hacer prevalecer la realidad sobre las apariencias o el engaño y hacer valer los principios de igualdad y legalidad en materia tributaria

Sin embargo, el reto está en identificar cuándo se está en presencia economías de opción o planificación fiscal y cuando se entra en el ámbito de las conductas que se entiende abusivas; es decir, el de la elusión reprochable. También están las interrogantes y divergencias sobre la manera más eficaz de combatir o remediar esas conductas sin transgredir los derechos de los administrados en el proceso.

Así, resultan diversos y dispares mecanismos anti-elusivos elegidos por distintos ordenamientos jurídicos, considerando factores de orden político, económico, social y hasta filosófico.

Mas aun, se introduce en la ecuación el Plan BEPS de la OCDE que pretende estandarizar ciertos aspectos de fiscalidad internacional que permitan combatir prácticas elusivas que se entienden perjudiciales en un contexto en el que, como indicamos, no hay consenso general sobre el concepto mismo de elusión y, por lo tanto, una guía objetiva y

con sustento legal que distinga estas prácticas elusivas (nocivas), con la evasión, y mucho menos con la planificación o economía de opción.

En lo que si hay cierto consenso es que tanto la determinación de prácticas elusivas nocivas, como en la elección de los mecanismos para combatirlos y las adecuaciones de los ordenamientos jurídicos en tal sentido, deben fundamentarse en el principio de legalidad e impedir abusos o transgresión de los derechos de los contribuyentes para satisfacer cierta “*voracidad*” fiscal, o a través de mecanismos defectuosos o exceso de “*celo*” en aplicarlos.

De lo anterior, resulta lícita la Planificación Tributaria, entendida como aquella que tiene por fin determinar o gestionar un razonable nivel de tributación en la organización respetando en todo momento las regulaciones aplicables; simplemente, aprovechando las posibilidades que ofrece el ordenamiento jurídico o algún resquicio en la norma. (Sanandres Alvarez, 2019)

El tema está en la desigualdad de normativas y de criterios de aplicación (que hemos explicado) por los que hoy habría de transitar el planificador fiscal, para que su estrategia quede dentro de los límites de “licitud” requeridos y aun así obtener el ahorro fiscal u optimización de costos que su quehacer persigue.

En este sentido, el planificador además de la difícil tarea de escrudiar en los marcos regulatorios que resultaren aplicables, debe conocer los criterios de aplicación de las normativas y las posibles implicaciones de disposiciones “extranjeras” en los objetivos de planificación locales y generales, considerando inclusive parámetros de elusión que examinan transacciones de forma integral y no por sus efectos meramente locales.

Por otra lado están la rápida evolución de los negocios y las prácticas nocivas de elusión por parte de transnacionales (especialmente) generando cuantiosos beneficios por los que no pagan lo que se considera la justa carga tributaria, considerando su capacidad contributiva y/o los territorios en los que desarrollan sus actividades o agregan valor a los servicios o productos que generan sus ingresos. En el primer caso, estas rompen con la

igualdad y equidad tributaria, pues la carga tributaria que desechan, la deben suplir otros quizás por encima de sus capacidades contributivas reales; y, en el segundo caso, en perjuicio de las recaudaciones de los territorios antes indicados, causando similar efecto que le denunciando (ruptura del equilibrio e igualdad fiscal)

Debe entonces haber criterios claros y objetivos y procedimiento de aplicación debidamente definidos y respetados que permitan un ejercicio lícito y con cierto grado de certidumbre de las economías de opción sin que el ahorro fiscal obtenido a través de estas se considere impugnabile o pernicioso. Asimismo, las reglas a establecerse deben también lograr diezmar las actividades perniciosas y los efectos adversos que causan la misma.

Lo anterior implicaría, no sólo la adecuación de los sistemas jurídicos a tales fines, sino y además, una especie de “estandarización” o “normalización” de estos con respecto al concepto de elusión, prácticas elusivas perniciosas y mecanismos anti-abuso, que permitiera el ejercicio lícito de las economías de opción con cierto grado de certidumbre, prevenga o corrija las conductas nocivas (simulación, abuso, fraude de ley), pero que también interviniese cuando en aras de esto último, se pretenda desconocer lo primero.

BIBLIOGRAFIA

- (DGII), D. G. (2017). <https://dgii.gov.do/sobreNosotros/planEstrategico>. Obtenido de <https://dgii.gov.do>:
<https://dgii.gov.do/sobreNosotros/planEstrategico/Documents/Plan%20Estrat%C3%A9gico/PlanEstrategico2017-2020.pdf>
- (OCDE), O. F. (2019). [oecd.org/tax/beps/about/](http://www.oecd.org/tax/beps/about/). Retrieved from [oecd.org/tax/beps/](http://www.oecd.org/tax/beps/). Obtenido de www.oecd.org: <http://www.oecd.org/tax/beps/about/>
- Amoros Viñals, A. (2013). La Planificación Fiscal Agresiva. *Estudios Financieros: Revista de Contabilidad y Tributación*(362), 23-58.
- Anguita Oyarzun, C. (2017). *Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea*. Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).
- Ayrshire Pullman Motor Services v CIR (Constitutional Court 1929).
- Barrera, L. (Diciembre de 2002). La elusión Tributaria y las Normas Antiabuso. *Boletín Informativo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, 1-25. Obtenido de www.aaef.org.ar, .
- Bujanda, S. d. (1965). Análisis Jurídico del Hecho Imponible. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*(60), 769-845.
- Carpio Rivera, R. (2012). La planificación tributaria internacional. *Revista Retos*(3), 53-67.
- Cattaneo Escobar, I., & Jorge, B. A. (2016). Aplicación de la Norma General Antielusión en Chile. *Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF*, 18-32.
- CCP - EU. (2014). https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation_en. Obtenido de <https://ec.europa.eu>:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/index_en.htm
- Cisneros Martínez, E., & Sánchez Sandoval, M. C. (2013). La correcta interpretación de las normas fiscal: normas de aplicación estricta. *Benefis*, 12-15.
- Costa, M. (2007). *La Lucha contra la Evasión Tributaria*. Buenos Aires: AFIP.
- De Mones, S., Durand, P., & Mandelbaum, J. (2010). Abuse of Tax Law across Europe (Part One). *EC Tax Review*, 19 (2), 87-88.
- Del Valle Santander, E. (2010). Factores de la Evasión Fiscal. *OIKONOMOS: Revista Científica de Ciencias Económicas*, 146-157.
- Delgado Pacheco, A. (2003). *Las Normas Generales Antielusión en la LGT*. Madrid: Editorial Aranzadi.

- Delgado Pacheco, A. (2017). *Las Normas Generales Antielusion en la Jurisprudencia Tributaria Española y Europea*. Universidad Autónoma de Madrid, Departamento de Derecho Público y Filosofía Jurídica, Área de Derecho Financiero y Tributario. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid.
- Deveraux, M., Freedman, J., & Vella, J. (2012). *Tax Avoidance, CBT Report*. Oxford: Oxford University Centre for Business Taxation.
- Dharmapala, D., & Riedel, N. (2013). Earnings shocks and tax-motivated income-shifting: Evidence from European Multinationals. *Journal of Public Economics*, 97, 95-107.
- Dictamen del CESE C 198/05, DOUE C198 (10 de Julio de 2013).
- Dominicana, R. (20 de 12 de 2019). Ley No. 506-19 de Presupuesto General del Estado,. Santo Domingo, Dominican Republic: DR Congress.
- Dyreg, S., Hanlon, M., & Maydew, E. (2007). Long-Run Corporate Tax Avoidance. *The Accounting Review*, 83. doi:10.2308/accr.2008.83.1.61
- EY Abogados. (2015). *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*. Madrid: Fundación de Impuestos y Competitividad.
- Fernandez Rodriguez, E., & Alvarez García, S. (2003). *Evolucion de la Armonizacion Comunitaria del Impuesto Sobre Sociedades en Material Contable y Fiscal*. Oviedo: Instituto de Estudios Fiscales y Universidad de Oviedo.
- Flotas Hualpen, SII RIT: GR-10-00140-2013 (Tribunal Aduanero de Concepcion 1 de Septiembre de 2014).
- Franco, L. E., & Taveras, A. (2016). Republica Dominicana: Relatoria Nacional. *8vo Encuentro Regional Latinoamericano de la IFA* (pág. 22). Peru: International Fiscal Association (IFA).
- Frank, M., Lynch, L., & Rego, S. (2009). Tax reporting aggressiveness and its relation to aggressive financial reporting. *The Accounting Review*, 467-496.
- Gallemore, J., & Labro, E. (2015). The importance of the internal information environment for tax avoidance. *Journal of Accounting and Economics*, 149-167.
- García Novoa, C. (2003). *El fraude de ley en Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- García Novoa, C. (2012). *Elusión y Evasión Internacional*. Panama: I Congreso Internacional de Derecho Tributario.
- García, M. (2011). Planificación Fiscal . *Separata Temática No.15(2)*, 22. Buenos Aires, Capital Federal, Argentina: Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP). Obtenido de <https://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/BibliotecaDigital/documentos/ST15.pdf>
- Gonzalez de Frutos, U. (2006). https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2006_19.pdf. Obtenido de Instituto de Estudios Fiscales: www.ief.es

- Gravelle, J. G. (2009). Tax havens: International tax avoidance and evasion. *National Tax Journal*, 62(4), 727-753. doi:10.17310/ntj.2009.4.07
- Hensel, A. (1933). *Derecho Tributario*. Madrid : Marcial Pons.
- Hernandez Sampieri, R., Fernandez Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2010). *Metodologia de la Investigacion* (5ta ed.). Mexico: McGraw Hill.
- Herrero Madariaga, J. (1976). El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos. *Revista*, 10.
- Hines, J., & Rice, E. (1994). Fiscal paradise: Foreign tax havens and American business. *The Quaterly Journal of Economics*, 1603-1639.
- Huesecken, B., & Overesch, M. (23 de September de 2015). <https://papers.ssrn.com/>. Obtenido de https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2664631: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2664631>
- Infante, D. (8 de Mayo de 2020). Tributacion de los Servicios Digitales. *Listin Diario*, pág. 9.
- IOTA. (2011). https://www.iota-tax.org/system/files/1314_vl.pdf. Budapest: IOTA. Obtenido de www.iota-tax.org: <https://www.iota-tax.org/publication/iota-report-tax-administrations-atp-aggressive-tax-planning>
- Irazoqui, F. (15 de diciembre de 2005). *La Ley Online*. Obtenido de La importancia de una adecuada "Planificacion Fiscal" [en línea]: <http://www.laleyonline.com.ar>
- Kim, J., Li, Y., & Zhang, L. (2011). Corporate Tax avoidance and stock price crash risk: Firm-level analysis. *Journal of Financial Economics*, 639-662.
- Lalanne, G. (2005). *Economia de Opcion y Fraude de la Ley Tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- LBX Consultores y Franquicias S.A.S. (1 de Agosto de 2019). <https://www.lbxconsultores.com/category/tributario/>. Obtenido de LBX Website: <https://www.lbxconsultores.com/decreto1126subcapitalizacion/>
- LEYES TRIBUTARIAS. SU INTERPRETACIÓN AL TENOR DE LO DISPUESTO EN EL ARTÍCULO 5o. DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN., 192803 (Suprema Corte de Justicia, Segunda Sala Diciembre de 1999). Obtenido de <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Clase=DetalleTesisBL&ID=192803&Semana=0#:~:text=Ante%20tal%20disposici%C3%B3n%2C%20la%20Suprema,normas%2C%20cuando%20de%20su%20an%C3%A1lisis>
- Linares, C., & Morales, M. (22 de Enero de 2014). Hablemos sobre Precios de Transferencia. *Forbes (Mexico)*. Obtenido de <https://www.forbes.com.mx/hablemos-sobre-precios-de-transferencia/>
- Mazo, E. (28 de 12 de 2015). La fortuna que Apple, Microsoft, Amazon y Google guardan fuera de EEUU para eludir al Fisco. *Expansion (España)*. Obtenido de

<https://www.expansion.com/empresas/tecnologia/2015/12/28/56717efbe2704ef06e8b4619.html>

- OCDE. (2013). Addressing Base Erosion and Profit Shifting. *OECD Publishing*, 85. Obtenido de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>
- OCDE. (July de 2017). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*. Obtenido de read.oecd-ilibrary.org: DOI:<https://doi.org/10.1787/9788480083980-es>
- OCDE. (2020). *Glossary of Tax Terms*. Obtenido de <http://www.oecd.org>: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T>
- Palao Taboada, C. (2009). *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova.
- Pedrosa Lopez, J. C. (2015). El Plan de Accion BEPs de la OCDE : Pasado, Presente y Futuro . *Actualidad Jurídica Iberoamericana*, 689-706.
- Pedrosa Lopez, J. C. (2015). El Plan de Accion BEPs: Pasado, Presente y Futuro . *Actualidad Jurídica Iberoamericana*(2), 689-706. Obtenido de <http://idibe.org/wp-content/uploads/2013/09/EL-PLAN-DE-ACCI%C3%93N-BEPS-DE-LA-OCDE-PASADO...pdf>
- Rivas Coronado, N. (2000 de 2000). *Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría*. Santiago, Chile: Editorial Magril.
- Rivas Coronado, N. (2000 de 2002). *Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría*. Santiago, Chile: Editorial Magril.
- Rosembuj, T. (1999). *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- Ruiz Almendral, V., & Seitz, G. (2004). El fraude a la ley tributaria. *Estudios Financieros*, 23.
- Saavedra Estay, F. (2016). *EL SISTEMA ANTIELUSIÓN TRIBUTARIA EN CHILE*. Universidad de Chile. Santiago: Universidad de Chile.
- Saavedra Morales, P. (2018). *PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA: UN PROBLEMA FRENTE A LAS NORMAS*. Santiago: Universidad de Chile.
- Saenz de Ugarte, I. (29 de Noviembre de 2012). El gran negocio de Amazon, Starbucks y Google: no pagar impuestos. *El Diario (España)*. Obtenido de https://www.eldiario.es/economia/negocio-Amazon-Starbucks-Google-impuestos_0_74192730.html
- Saffie, F. (2018). An Alert from the Left: The Endangered Connection between Taxes and Solidarity at the Local and Global Levels. En M. Goldman, & S. Steininger, *Democracy and Financial Order: Legal Perspectives* (págs. 177-195). Springer-Verlag Berlin Heidelberg.

- Sanandres Alvarez, L. G. (2019). LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA COMO HERRAMIENTA PARA MEJORAR LOS PROCESOS EN LAS ORGANIZACIONES. *Observatorio de la Economía Latinoamericana*, 12.
- Seabra de Godoi, M. (2005). *Fraude a la Ley y Conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Stiglitz, J. E. (1985). The General Theory of Tax Avoidance. *National Tax Journal*, XXXVIII(3), 325-338.
- Tacchi, C. (1993). *Concepto de Elusion y de Evasión Tributaria y Sus Efectos sobre la Aplicación del Sistema Tributario*. Venencia: CIAT.
- Tarsitano, A. (2003). Interpretación de la Ley Tributaria, Tratado de Tributación. En *Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Vol 1* (págs. 412-563). Buenos Aires: Editorial Astrea.
- Ugalde, R., & Garcia, J. (2010). *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria* (4th ed.). Santiago: Legal Publishing.
- Wahn Pleitez, W. R. (2011). Elusion Tributaria y Normas Antielusiva: Su tratamiento en el Derecho Comparado, Algunas Conclusiones al respecto. *Revista de Estudios Tributarios*, 53-64.
- Yupanqui Carillo, Y. (2010). Posibilidad de Evitar la Elusión Tributaria. *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, (pág. 8). Cartagena, Colombia.

ANEXO : (Anteproyecto TIF)

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA MADRE Y MAESTRA
Ciencias Sociales, Humanidades y Arte
POSTGRADO



*Anteproyecto de Memoria Final para Optar por el Título de
Magister en Derecho Tributario*

“Concepto de Elusión: Las estrategias de planificación fiscal en el mundo posterior a los BEPS”

Sustentante:

Emma C. Mejia Batlle
1994-7248

Asesor de Contenido:

Richard Troncoso

Asesor Metodológico:

Miguel Ángel Diaz Villalona

Recinto Santo Tomas de Aquino (RSTA)
12 de abril del 2020
Santo Domingo, Distrito Nacional
República Dominicana

TABLA DE CONTENIDO

- I. TITULO**
- II. INTRODUCCION.**
 - 2.1. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA DE INVESTIGACION**
 - 2.2. DESCRIPCION DEL PROBLEMA.**
 - 2.3. PREGUNTAS DE INVESTIGACION**
 - 2.3.1. Pregunta General**
 - 2.3.2. Preguntas Específicas:**
 - 2.4. OBJETIVO GENERAL**
 - 2.5. OBJETIVOS PARTICULARES**
 - 2.6. JUSTIFICACION**
 - 2.7. IDEA A SUSTENTAR**
- II. MARCO TEORICO Y CONCEPTUAL.**
 - a. MARCO TEORICO.**
 - b. MARCO CONCEPTUAL**
 - i. Economía de Opción:**
 - ii. Planificación Fiscal:**
 - iii. Elusión Tributaria:**
 - iv. Evasión Tributaria.**
 - v. BEPS**
- III. MARCO FILOSOFICO**
- IV. METODOLOGIA.**
 - a. DISEÑO, TIPO, ENFOQUE Y ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN**
 - b. POBLACIÓN Y MUESTRA**
 - c. INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN, ANÁLISIS Y MEDICIÓN DE DATOS**
 - d. ANALISIS Y PRESENTACION DE RESULTADOS**
- V. BIBLIOGRAFIA**
- VI. TABLA DE CONTENIDO PROPUESTO PARA LA INVESTIGACION**

ANTEPROYECTO DE MEMORIA FINAL

TITULO:

Concepto de Elusión:

Las estrategias de planificación fiscal en el mundo posterior a los BEPS

II. INTRODUCCION.

2.1. ANTECEDENTES DEL PROBLEMA DE INVESTIGACION

Evasión, elusión y Planificación Fiscal, son tres conceptos que coinciden o son de cuidado, con frecuencia, en el quehacer de la asesoría fiscal; y de su diferenciación y correcta aplicación depende la efectividad de esa asesoría e inclusive la incursión al ámbito de la ilegalidad o ilegitimidad fiscal.

La Planificación, ya no solo debe cuidar el cumplimiento de la Ley en *strictu sensus*, sino que, además, al incorporarse el concepto de la Elusión Fiscal, aun cumpliendo con la regulación, es posible caer en la ilegitimidad. Así en ocasión de la introducción de las llamadas normas anti-elusión, un ejercicio apropiado y útil de la planificación deben considerar no solo el marco jurídico sino el contexto y lógica económica de los negocios que permita justificar un ahorro fiscal legítimo del asesorado, sin que devenga en en contrapropósito (o consecuencias gravosas para este último). En esto coincide la doctrina sobre el particular, entre los cuales se encuentran: Palao Tobada en su obra “La aplicación de la Norma Tributaria y Elusión Fiscal”; Rivas Coronado, en su Tratado sobre Planificación Tributaria; Carpio Rivera, cuando se refiere la “Planificación Tributaria Internacional”; y la propia OECD, propulsora del proyecto BEPS y quien, examinado las planificaciones fiscales agresivas, creó esos instrumentos de aplicación transnacional para combatirla.

2.2. DESCRIPCION DEL PROBLEMA.

Considerando el panorama de negocios cambiante, la aplicación de los conceptos de Planificación, Elusión y Evasión Fiscal, o por lo menos el ámbito que delimita a cada uno de ellos se torna ambigua o ilusorio, lo cual dificulta no solo el cumplimiento de las normas aplicables sino el ejercicio legítimo del asesor en materia fiscal y el derecho de los

contribuyentes de elegir las opciones de negocios más beneficiosa a sus intereses dentro del ámbito de la legalidad.

A lo anterior se añaden las complejidades de las transacciones comerciales y el componente de fiscalidad internacional que se permea en estas y que deben considerarse en el quehacer de la asesoría fiscal.

En un contexto donde se introduce un concepto cuasi-subjetivo como la elusión, y en que, además adoptan, en algunos casos *de-facto*, medidas para combatirla; surgen interpretaciones confusas, inconsistentes y hasta erradas de lo que está o no está permitido. Esto dificulta el quehacer de la asesoría fiscal que buscan los contribuyentes para una estructuración de negocios eficiente, legal y legítima. Para lograr lo anterior, es necesario que se describan claramente los conceptos de que se trata, su ámbito de aplicación, límites y como interactúan estos conceptos

2.3. PREGUNTAS DE INVESTIGACION

Pregunta General:

- (i) ¿Como se abordan la Elusión, Planificación y Evasión Fiscal en un mundo post-BEPS, en ocasión del ejercicio licito de la “Economía de Opción”?

Preguntas Específicas:

- (i) Que Elusión, Evasión y/o Planificación:
- (ii) ¿Como se relacionan dichos conceptos?
- (iii) ¿Cuál es el Marco Regulatorio que las rige, como se caracterizan o tipifican cada una de ellas y cuáles son las consecuencias de dicha “tipificación”?
- (iv) ¿Cuáles son las medidas anti-elusion en el ámbito fiscal internacional y local (BEPS)?
- (v) ¿Cuáles son los retos de la planificación fiscal en las economías post-BEPS?

2.4. OBJETIVO GENERAL

Explicar los conceptos de Evasión, Elusión y Planificación, delimitando su ámbito y mostrando el ejercicio licito de las actividades propias de la asesoría fiscal en la nueva realidad de las medidas anti-elusión.

2.5. OBJETIVOS PARTICULARES

- (i)** Relacionar los conceptos de evasión y elusión.
- (ii)** Diferenciar esos conceptos de la planificación fiscal como quehacer lícito y útil;
- (iii)** Explicar el marco regulatorio que encapsula las actividades de que se trata y define sus “tipificación” y consecuencias.
- (iv)** Analizar las llamadas medidas Anti – Elusión (incluyendo BEPS)
- (v)** Identificar retos de la asesoría fiscal en el mundo post normas anti-elusion (incluyendo BEPS)

2.6. JUSTIFICACION

Ejemplos recientes muestran como la asesoría fiscal deviene en la persecución de un fin último, economía fiscal, sin distinguir en muchos casos la transgresión al ámbito de la ilicitud o formas que, en muchos casos devienen en contrapropósito en lo que al asesorado concierne. Para lograr una asesoría fiscal efectiva, se debe entonces conocer y enfrentar los retos que implican las llamadas normas anti-elusion y el elemento subjetivo que introduce en la “valuación” de legitimidad de estructuras fiscales que, por demás, no tipifican una conducta o actividad ilegal por parte del asesor o el asesorado (evasión).

Esto requiere un examen más detenido y exhaustivo de los conceptos de Elusión, Evasión y planificación Fiscal (esta última como quehacer), en un contexto donde las normas anti-elusion (BEPS) restringen considerablemente y/o regulan más estrictamente el ámbito del ejercicio de lo que se denomina Economía de opción o el derecho de los contribuyentes a optar por la estructura fiscal que sea más eficiente a su negocio o intereses. Asimismo, es necesario explorar la aparente dicotomía entre ambos conceptos (normas anti-elusion y Economía de Opción), de manera tal que el quehacer de la planificación no solo sea legítimo, sino y, además, útil a los intereses de quienes la requieren.

De ahí que esta investigación, beneficiar tanto a los planificadores o asesores fiscales, mostrándoles el nuevo contexto (mundial) en el que deben operar y que impacta directamente su quehacer; como a aquellos que buscan sus consejos para la optimización de sus negocios y protección de sus intereses.

2.7. IDEA A SUSTENTAR

Las complejidades de las economías post BEPS dificultan el ejercicio de la planificación fiscal pues puede derivar en acciones ilegítimas y/o ilegales.

III. MARCO TEORICO Y CONCEPTUAL.

3.1. MARCO TEORICO.

Tanto como la Evasión Fiscal como la Economía de Opción, son conceptos constantes en el Derecho Tributario y el ejercicio de la Planificación Fiscal. Sin embargo, en ocasión del giro “agresivo” que de este quehacer (Planificación Fiscal Agresiva), surge el concepto de Elusión, el cual se aplica las estructuras fiscales, que si bien cumplen con la letra de la regulación, provén ventajas o beneficios que se entienden ilegítimos en favor de quienes las implementan en detrimento de los Estados y su capacidad recaudatorio (Rivas Coronado, Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría, 2000) Este fenómeno llamó más aun la atención de las autoridades fiscales de economías del primer mundo, en ocasión de la crisis económica (global) de los años 2008 y 2009, donde las Empresas Multinacionales, aprovechándose de dicha planificación fiscal agresiva y el hecho de que no había un hecho normativo base aplicable a sus operaciones transnacionales, generaban astronómicas ganancias, por las que pagaban ínfimas sumas (Comparativamente) a los Estados donde operaban y/o le servían de sede por concepto de impuestos por las mismas.

En ese contexto, si bien muchos de esos países comenzaron a tomar medidas “aisladas” e “independientes” para abordar esta problemática, se entendió que las mismas resultaban ineficientes para paliar el fenómeno.

Es en este contexto que la OECD (Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo) lanza el Plan de Acción OECD – G20, consistente, en quince acciones específicas destinadas a corregir problemas de erosión de la base tributaria nacional y redistribución de rentas (BEPS) en el contexto internacional, a ser desarrolladas y completadas por revisiones periódicas ajustándolas según la experiencia de implementación y sus resultados ((OCDE), 2019)

Esto ha cambiado de forma dramática el ejercicio de la Planificación Fiscal, pues ya la mismo, no solo tiene que atender a las normativas fiscales tradicionales, plasmadas taxativamente en las regulaciones, sino que se añade el concepto de Elusión que examina las estructuras fiscales más allá de su apego a la letra de la regulación; escudriñado aspectos mucho más “subjetivos” e “introspectivos” como lo son: los fines que persiguen dichas

estructuras; las necesidades reales de los negocios; y, desmembramiento de estructuras fiscales complejas sobre la base de “supuestos” genéricos preestablecidos que no son plantillas “constantes” o “inmutables” y que requieren para su implementación, cierto grado de subjetividad de la autoridad. (Yupanqui Carillo, 2010)

De ahí que, el Planificador Fiscal, debe reexaminar conceptos antes conocidos como la Evasión y la Elusión, bajo el nuevo paradigma de las BEPS, y entender cómo se articula dicho paradigma con la Economía de Opción de manera tal que su quehacer no solo sea legítimo, sino útil a quien lo requiera.

3.2. MARCO CONCEPTUAL

3.2.1. Economía de Opción:

“Nace del criterio de que nadie está obligado a elegir el camino más gravoso para el pago de sus impuestos, dada la necesaria libertad para elegir la forma jurídica más conveniente para el cumplimiento de los fines económicos que se persiguen, por tanto, cada persona puede arreglar sus asuntos en la forma que le resulte menos onerosa, en consecuencia, se puede elegir la forma jurídica más conveniente para el cumplimiento de los fines económicos que se proponen las partes. este criterio tiene su fundamento en la autonomía de la voluntad, la libertad de empresa, libertad de contratación, libertad económica y en los principios constitucionales y tributarios de reserva de Ley y legalidad.” (Yupanqui Carrillo, 2010)

A efectos de distinguir en un caso concreto si lo que ha realizado el contribuyente es un ahorro lícito o ilícito la doctrina y la jurisprudencia coinciden en criterios cuyo objetivo es precisamente hacer dicha determinación:

- **“Test de la finalidad comercial”**: Es lo que distingue el ahorro tributario lícito del ilícito, por ello toda operación que persiga una finalidad comercial sería considerada lícita aun cuando implique una disminución de la carga impositiva. Siguiendo ese criterio aun cuando se utilice un medio lícito, como es la constitución de una sociedad, si el contribuyente no puede demostrar la existencia de un fin comercial y si el único propósito fue lograr una disminución de impuestos, esa transacción debe ser considerada ilícita.
- **“Principio de la “sustancia sobre la forma”**: según este criterio es lícito el ahorro tributario realizado a través de formas jurídicas que reflejen la realidad económica

de la operación y sería ilícito el ahorro obtenido a través de formas jurídicas que no coincidan con la sustancia económica de la operación.

3.2.2. Planificación Fiscal:

“Es un proceso, constituido por una serie de actos o actuaciones lícitas del contribuyente, cuya finalidad es invertir eficientemente los recursos destinados por éste al negocio de que se trata y con la menor carga impositiva que sea legalmente admisible, dentro de las opciones que el ordenamiento jurídico contempla (Rivas Coronado, Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría, 2000)”

Su objetivo es minimizar el impacto fiscal generado por las actividades mercantiles o tenencia de patrimonio, sin violentar, aun indirectamente la normativa tributaria vigente. Esto se realiza, ya sea mediante la elección de alternativas eficientes o abstención con respecto a alguna

3.2.3. Elusión Tributaria:

“La elusión tributaria es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito” (Rivas Coronado, Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría, 2000, p. 21)

3.2.4. Evasión Tributaria.

“La evasión tributaria es toda conducta ilícita del contribuyente, dolosa o culposa, consistente en un acto o en una omisión, cuya consecuencia es la sustracción al pago de una obligación tributaria que ha nacido válidamente en la vida del derecho, mediante su ocultación a la administración tributaria, en perjuicio del patrimonio estatal” (Rivas Coronado, Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría, 2000, p. 29)

3.2.5. BEPS

Base Erosión and Profit Shifting o BEPS surgen del desarrollo de estructuras para la elusión fiscal en el ámbito corporativo se ha desarrollado ampliamente, gran parte de ellas están encaminadas a reducir la base imponible del impuesto.

A partir de la crisis económica del 2008 y 2009 las administraciones fiscales de las economías centrales no estaban satisfechas con el nivel de recursos tributarios provenientes de las compañías multinacionales; pero comenzaban a darse cuenta, sin embargo, que el problema iba más allá de la situación de empresas determinadas que tomaban ventaja de oportunidades puntuales para reducir sus obligaciones tributarias, y que la cuestión esencial radicaba en las normas mismas y/o en su interrelación en el contexto internacional. Es decir, la cuestión radicaba en las lagunas o grietas del sistema internacional tributario originadas, entre otras razones, en la falta de coordinación y alineación de conceptos e institutos entre los distintos ordenamientos nacionales.

Así, se llega a la conclusión de que era necesario un esfuerzo consistente, sistemático y combinado que, con el objetivo de cerrar dichas lagunas, en virtud del cual se llegara a las modificaciones necesarias tanto de las normas nacionales como de los tratados internacionales y/o en la creación de instrumentos multilaterales con el mismo fin.

En ese contexto, la OECD (Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo) lanza el Plan de Acción OECD – G20, consistente, en quince acciones específicas destinadas a corregir problemas de erosión de la base tributaria nacional y redistribución de rentas en el contexto internacional, a ser desarrolladas y completadas en un período de 2 (dos) años (2014-2015). Cada acción describía el problema o problemas en los que se focaliza, el resultado esperado y los plazos previstos, según el siguiente orden:

- i.** Desafíos de la economía digital
- ii.** Desajustes resultantes de acuerdos y entidades híbridas
- iii.** Fortalecimiento de las normas CFC (*Controlled Foreign Corporation*)
- iv.** Erosión de la base por deducción de intereses y otros pagos financieros
- v.** Medidas para contrarrestar las prácticas fiscales dañosas más eficientemente, tomando en cuenta la transparencia y la sustancia
- vi.** Prevención del abuso de tratados (*treaty shopping*)
- vii.** Prevención de la elusión artificial del status de establecimiento permanente
- viii.** Precios de transferencia: intangibles
- ix.** Alineación de los resultados de ajustes de precios de transferencia con la creación de valor (riesgos y capital)
- x.** Alineación de los resultados de ajustes de precios de transferencia con la creación de valor (transacciones de alto riesgo)
- xi.** Metodologías para reunir y analizar datos sobre BEPS y las acciones destinadas a enfrentar los problemas ocurrentes
- xii.** Información o comunicación de acuerdos de planificación tributaria agresiva

- xiii. Guías sobre documentación de precios de transferencia e información país por país (plantilla CBC)
- xiv. Efectividad de los acuerdos de resolución de controversias
- xv. Desarrollo de un instrumento multilateral

IV. MARCO FILOSOFICO

La Economía de Opción, Evasión, Elusión y Planificación Fiscal, son conceptos que no son ajenos al Derecho Tributario, a la base o propósito de la normativa fiscal y/o al control de la legalidad en las estructuras con que los contribuyentes “enfrentan” el impacto de dichas normativas en sus negocios e intereses. Sin embargo, ha surgido un nuevo enfoque de carácter más “subjetivo” y nuevas normativas de carácter transnacional que parcelan aún más el ejercicio de la Economía de Opción, regulando más estrictamente el ámbito de la planificación legítima.

Este enfoque surge de la necesidad de proteger ingresos tributarios de países en que operaban grandes entidades transnacionales que aprovechando “huecos” en las legislaciones, para eludir el pago de tributos mediante estructuras fiscales complejas y sofisticadas. Esto, por supuesto afectaba directa a los ciudadanos de dichos países, por lo que los países miembros de la OECD iniciaron a través de esta, iniciativas para evitar el socavamiento de sus ingresos tributarios mediante la erosión de la base impositiva y traslado de capitales,

Así, lo que estaba regido, casi estrictamente, por el principio de legalidad tributaria, introduce nuevos componentes de carácter más general (no específico como lo es generalmente la norma fiscal) y algo más subjetivos; por lo que surgen interpretaciones confusas, inconsistentes y hasta erradas de lo que está o no está permitido.

De lo anterior resulta que la asesoría fiscal, ya no es solo cuidar el cumplimiento de la Ley en *strictu sensus*, sino que, además, al reforzarse el concepto de la Elusión Fiscal e introducirse las llamadas normas anti-elusión, un ejercicio apropiado y útil de la planificación debe considerar no solo el marco jurídico sino el contexto y lógica económica de los negocios que permita justificar un ahorro fiscal legítimo del asesorado.

Resulta de interés entonces visitar nuevamente los conceptos de que se trata a la luz de las normativas anti-elusión antes indicadas, para entender como interactúan los mismos en este nuevo contexto; los conflictos de legalidad vs. legitimidad que se suscitan; y los retos que enfrenta la asesoría fiscal (moderna).

La idea es mostrar como todavía, no obstante, lo aseverado por los detractores de las iniciativas de la OEDC, la Economía de Opción es posible y como se “sostiene” el Principio

de la Legalidad Tributaria, aun en un contexto donde muchos entienden que ambos quedan vulnerados por medidas anti – elusivas que están llamadas (dicen) a coartar a la primera y quitar primacía al segundo, en aras de la eficiencia recaudatoria y el fortalecimiento de la fiscalidad internacional.

V. METODOLOGIA.

5.1. DISEÑO, TIPO, ENFOQUE Y ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN

Se trata de una investigación no experimental, de tipo descriptiva pues busca describir con cierto detalle que son la Elusión, Evasión y Planificación Fiscal y las BEPS, para abordar los retos de la Planificación Fiscal en un contexto donde dichas BEPS son el nuevo paradigma. Asimismo, el enfoque de la investigación es cualitativo pues será un proceso inductivo donde exploraremos y describiremos los conceptos principales que intervienen en el tema, como interactúan y los retos profesionales del planificador fiscal frente a un cambio de paradigma, de alcance mundial.

5.2. POBLACIÓN Y MUESTRA

No es requerida (o útil) la determinación de población y muestra para la investigación que nos ocupa, pues al tener un enfoque cualitativo no pretende generalizar de manera probabilística los resultados a poblaciones más amplias ni necesariamente obtener muestras representativas. Mas, aun el objeto de estudio es un tema global dentro del ámbito de la fiscalidad internacional que incumbe o afecta, al universo o población (Hernandez Sampieri, Fernandez Collado, & Baptista Lucio, 2010, p. 172). Si acaso, en cuanto a la muestra, se presentaría unos cuantos sujetos y presentar datos individuales sobre los mismos como ejemplos representativos de ciertas circunstancias, pero no desde el punto de vista estadístico.

5.3. INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN, ANÁLISIS Y MEDICIÓN DE DATOS

Los instrumentos de recolección de datos serán, básicamente textos en libros, revistas, ponencias o estudios sobre el tema y dirigidos a explicar los conceptos y sustentar las conclusiones sobre el objeto de estudio.

La recolección de los datos estará orientada a proveer de un mayor entendimiento de los conceptos y experiencias en otros países

Una vez reunidos los datos, los mismos serán integrados en una base de datos compuesta por texto y/o elementos visuales, la cual serán analizados para determinar significados y describir el fenómeno estudiado.

5.4. ANALISIS Y PRESENTACION DE RESULTADOS

Los Criterios de Evaluación para la recolección y análisis de los datos serán: credibilidad, confirmación, valoración y transferencia.

Se presentarán los resultados mediante narraciones y fragmentos de textos.

VI. BIBLIOGRAFIA

- AEDF-IFA. (2018, September 6). *aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina145*. Retrieved from aedf-ifa.org: <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina145>
- Alvarez Cruz, O. A. (2012). *Analisis Juridico y Comparado de la Elusion Fiscal en el Derecho Tributario*. Santo Domingo: PUCMM.
- Barnichta Geara, E. (2008). *Jurisprudencia Tributaria Dominicana*. Santo Domingo : Editoria Corripio.
- Carpio Rivera, R. (2012). La Planificacion Tributaria Internacional. (E. A. Yala, Ed.) *Revista Retos, II(3)*, 53-67.
- Cattaneo Escobar, I., & Brugos Arredondo, J. (2017). Elusion Tributaria. *Revista de Estudios Tributarios, 17*, 227-251.
- CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias). (2017). *biblioteca.ciat.org/opac/book/5611*. Retrieved from CIAT.ORG: <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5611>
- Diario Libre. (2018, 10 12). República Dominicana se une al proyecto contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. *Economia*, p. 20.

- El Pais. (2014, October 29). 54 países acuerdan compartir información fiscal a partir de 2017. *Economía*.
- Hernandez Sampieri, R., Fernandez Collado, C., & Baptista Lucio, P. (2010). *Metodologia de la Investigacion* (5ta ed.). Mexico: McGraw Hill.
- Kenkre, C. A. (2016). *A Handbook On Base Erosion And Profit Shifting-Addressing Global Tax Avoidance*. Lexis Nexis.
- Organisation For Economic Co-operation and Development (OCDE). (2019). *oecd.org/ctp/aggressive/publications*. Retrieved from [oecd.org/ctp/aggressive/publications](http://www.oecd.org/ctp/aggressive/publications.htm): <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/publications.htm>
- Organization For Economic Cooperation and Development (OCDE). (2019). *oecd.org/tax/beps/about/*. Retrieved from [oecd.org/tax/beps/](http://www.oecd.org/tax/beps/about/): <http://www.oecd.org/tax/beps/about/>
- Palao Taboada, C. (2009). *La aplicacion de la Norma Tributaria y Elusion Fiscal*. Valladolid: Lex Nova.
- Rivas Coronado, N. (2000). *Planificación Tributaria, Conceptos, Teoría*. Santiago, Chile: Editorial Magril.
- Sadiq, K., Sawyer, A., & McCredie, B. (Eds.). (2019). *Tax Design and Administration in a Post-BEPS Era: A study of key reform measures in 18 jurisdictions*. Fiscal Publications.
- Salto Van Der Laat, D. (2000). Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española. *Cronica Tributaria*(93), 48-88.
- Serrano Gutierrez, A. (2014). *Planificacion Fiscal en el Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Francis Lefevbre.
- Suarez, N. (2010). *Impuestos y Evasion Fiscal en Republica Dominicana*. Santo Domingo: Centro de Estudios Sociales Padre Juan Montalvo, S.J.
- Torres Lopez, M. A. (2010). *Teoria y Práctica de Los Delitos Fiscales*. Mexico DF: Editorial Porrúa.

Vidal Ruiz de Velasco, C. (2016). La nueva directiva contra la elusión fiscal en el contexto BEPS. *Administración & ciudadanía: revista da Escola Galega de Administración Pública*, 11(2), 362-384.

Yupanqui Carrillo, Y. (2010). Posibilidad de Evitar la Elusión Tributaria. *XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, (p. 8). Cartagena-Colombia

VII. TABLA DE CONTENIDO PROPUESTO PARA LA INVESTIGACION.

Concepto de Elusión: *Las estrategias de planificación fiscal en el mundo posterior a los BEPS*

2. Introducción,

3. Generalidades

3.1. Planificación Fiscal

3.1.1. En que consiste

3.1.2. Planificación Fiscal desde el Estado

3.1.3. Planificación Fiscal del Contribuyente

3.1.4. Planificación Fiscal Nociva

3.1.5. Planificación Fiscal Agresiva

3.1.6. Planificación Fiscal Internacional

3.2. Evasión

3.2.1. Definición.

3.2.2. Tipos de Evasión

3.2.3. Criterios subjetivos-objetivos de tipificación

3.2.4. Causas

3.3. Elusión

3.3.1. ¿Qué es?

3.3.2. Sustento Conceptual

3.3.3. Legal o No.

3.3.4. Relación entre elusión y razón de negocios

3.3.5. Tipos de Elusión

4. Marco Regulatorio de la Elusión, la Evasión y Planificación Fiscal

5. Planificación vs. Evasión o Elusión

5.1. Como coexisten

- 5.2. Diferencias
- 6. Medidas Anti-Elusión**
 - 6.1. Significado de las llamadas normas o cláusulas generales anti-elusión o anti-abuso en los ordenamientos tributarios.
 - 6.2. El concepto de norma general anti-elusión o anti-abuso
 - 6.3. La economía de Opción – Límites
 - 6.4. Los negocios simulados y el concepto de simulación en el ordenamiento tributario
 - 6.5. Evolución de las normas anti-elusión
 - 6.6. BEPS
- 7. Retos de la planificación fiscal en la etapa post-BEPS**
- 8. CONCLUSIÓN**
- 9. BIBLIOGRAFÍA**



Pontificia Universidad Católica Madre y Maestra

Vicerrectoría Académica

Facultad Ciencias Sociales, Humanidades y Artes

*Formulario de Cesión Derechos de Autor al Repositorio Institucional
Investigare*

Este documento establece los derechos que usted otorga relacionados a la publicación de su trabajo académico, mediante su inclusión en el *repositorio del sistema de biblioteca de esta institución (PUCMM)*.

Usted confirma que

Este trabajo académico es original propio que no infringe los derechos de autor de otros; en caso de no ser un trabajo completamente original, declara que tiene los permisos necesarios por escrito de este otorgamiento por parte de demás autores.

El contenido de este trabajo académico no contiene ningún material que sea difamatorio, viole los derechos de privacidad, o revele la información confidencial.

Este trabajo académico no se ha publicado en parte o en su totalidad, y usted no publicara este trabajo académico en ningún otro lugar sin el consentimiento del repositorio institucional.

Este trabajo académico se ha conducido respetando los principios éticos establecidos por la institución.

Usted otorga los derechos de autor de este trabajo académico al repositorio institucional (PUCMM), a nivel mundial, de manera perpetua y sin pagos; y en la medida requerida por los términos de este acuerdo. Conservara en todo momento el derecho a ser reconocido como el autor del trabajo académico. Además, acepta que el repositorio de la PUCMM tiene el derecho de tratar este trabajo académico como se considere oportuno (por ejemplo, derecho a imprimir, publicar, comercializar, comunicar y distribuir en todos los medios, editar la forma del trabajo, registrar los derechos de autor, cumplir con la política editorial establecida por el repositorio, entre otros).

He leído, entiendo y acepto los términos anteriores.

Nombre del Programa: MAESTRIA EN DERECHO TRIBUTARIO
Título del Trabajo: CONCEPTO DE ELUSIÓN FISCAL EN EL MUNDO POSTERIOR A LAS ESTRATEGIAS DE PLANIFICACION FISCAL EN EL MUNDO POSTERIOR A LOS BEBS.
Nombre (s) y Apellidos: EMMA C. MEJIA BATLLE
Matrícula: 1994-7248
Cedula de Identidad y Electoral: 001-0779499-2
Fecha (día, mes, año): 23/07/2020
Firma: Emma C. Mejía B.

Concepto de Elusión: Las estrategias de planifi...

Por: Emma Mejia

A partir de: 23 jul. 2020 22:23:09
37,437 words - 458 matches - 184 sources

Índice de similitud

20%

Modo: Informe de similitud

texto del trabajo:

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA MADRE Y MAESTRA Vicerrectoría Académica CSTA Decanato 131
de Postgrado

CSTA Área de Ciencias Sociales y Humanidades y Artes Trabajo de Investigación Final para optar 85
por el Título de Magister en

Derecho Tributario "Concepto de Elusión: Las estrategias de planificación fiscal en el mundo posterior a los BEPS"
Sustentante: Emma C. Mejia Batlle 1994-7248 Asesor de Contenido: Richard Troncoso Asesor Metodológico: Miguel Ángel
Díaz Villalona Recinto Santo Tomas de Aquino (RSTA) 22 de julio del 2020 Santo Domingo, Distrito Nacional República
Dominicana La presente Memoria Final pertenece en copropiedad al

Departamento de Ciencias Jurídicas de la Pontificia Universidad Católica Madre y Maestra (PUCMM) 90
y a la

autora. En tal virtud, no puede ser publicada ni reproducida integra

o parcialmente sin el consentimiento escrito de la 174

Universidad y su autora. DEDICATORIA "La familia es un complemento nuestro, complemento mayor que nosotros, anterior
a nosotros y que nos sobrevivirá con lo mejor de nosotros."

(Alphonse Marie Louis de Lamartine) Este trabajo va por 184



Completion Date 10-Jul-2020
Expiration Date 10-Jul-2022
Record ID 37393054

This is to certify that:

Emma Mejia

Has completed the following CITI Program course:

Human Subject Research Spanish (Curriculum Group)
Ética en la Investigación (Course Learner Group)
1 - Basic Course (Stage)

Not valid for renewal of certification through CME. Do not use for TransCelerate mutual recognition (see Completion Report).

Under requirements set by:

Pontificia Universidad Católica Madre y Maestra (Santo Domingo- República Dominicana)



Verify at www.citiprogram.org/verify/?w815775e0-bcb2-47ae-a3e9-adb5aa711668-37393054