

# EL PRINCIPIO DE “REALIDAD ECONÓMICA” EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Dr. Efrén MINUCHE ZAMBRANO

## RESUMEN:

Desde las escuelas Alemanas se originó el denominado principio de realidad económica en el derecho tributario, como solución a las distorsiones creadas por la divergencia entre las formas jurídicas escogidas por los contribuyentes y la realidad tras bastidores. Existen algunas figuras a las que acuden los sujetos pasivos para llegar a determinados fines, constituyendo algunas de estas verdaderas desviaciones del propósito de las normas jurídicas, originando así las cláusulas antiabuso generales y especiales. En nuestro país existen tanto cláusulas generales antiabuso como especiales, siendo la seguridad jurídica un tema sensible en la aplicación de aquellas.

## PALABRAS CLAVES:

Capacidad contributiva.- Autonomía dogmática.- Hecho generador.- Contribuyente.- Fraude.- Cláusulas antiabuso.-

## SUMARIO:

1.- Introducción.- 2.- Antecedentes del “Principio de realidad económica” y de la “Calificación de hechos generadores en materia tributaria”.- 3.- Calificación e interpretación no son sinónimos.- 4.- Figuras jurídicas.- 4.1.- Las cláusulas antiabuso generales y particulares.- 4.2.- Casos en la Jurisprudencia Internacional.- 5.- El ordenamiento jurídico ecuatoriano.- 6.- Conclusiones.-

## 1.- Introducción.-

Imaginemos que un contribuyente pretende justificar costos y gastos en su declaración de Impuesto a la Renta con facturas cuyo emisor es una compañía de papel, o bien otro caso en el que mediante créditos entre compañías relacionadas se pretende desfigurar una real distribución de dividendos, o propongamos una operación que por las partes ha sido denominada como “donación” pero en sustancia dados los antecedentes se ha verificado una verdadera venta. En estas circunstancias, ¿está la Administración Tributaria obligada en su labor de control a someterse a las formas elegidas por las partes? ¿Existen mecanismos a través de los cuales la Administración Tributaria puede corregir las distorsiones causadas por los particulares? Estas y otras interrogantes son las que intentaremos responder a través este artículo, que constituye una introducción a la temática del denominado “principio de la realidad económica” y la “calificación de hechos generados de tributos” por parte de las Administraciones Tributarias.

## 2.- Antecedentes del “Principio de realidad económica” y de la “Calificación de hechos generadores en materia tributaria”.-

Para el profesor RAMÓN VALDÉS COSTA, es el autor alemán FRANZ V. MIRBACH RHEINFELD<sup>1</sup> en su *“Précis de roit financier”* (1906) el precursor de la corriente de pensamiento que contemplaba el principio de realidad económica, sin embargo, se reconoce de modo mayoritario en la doctrina que la postura “...apareció en los comentaristas de la Ordenanza tributaria alemana, de 1919 –especialmente, en ENNO BECKER- y se manifestó más tarde, con renovado vigor, en las obras de los escritores de la escuela de Pavia, con GRIZIOTTI a la cabeza, y VANONI y JARACH como discípulos más caracterizados. El tema surgió con ocasión de la exégesis del artículo 4º de la Ordenanza antes citada, que remite a la importancia o significación económica de las leyes fiscales, a la hora de proceder a su interpretación...”<sup>2</sup>, norma que textualmente contemplaba: “En la interpretación de las leyes tributarias debe

---

<sup>1</sup> Ver VALDES COSTA, Ramon. Instituciones de Derecho Tributario, DE PALMA, página 37.

<sup>2</sup> SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. Instituto de Estudios Políticos, Madrid-España. Tomo IV, página 586 y siguiente.

*tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias*"<sup>3</sup>, y que guarda similitud con el primer inciso del artículo 13 de nuestro Código Tributario.

Partiendo de este análisis, BENVENUTO GRIZZIOTI, citado por FERNANDO SAINZ DE BUJANDA, expone sobre el hecho económico: *"La consideración del hecho económico es fundamental en el estudio del Derecho financiero, porque el impuesto ha de referirse a un elemento fáctico de evidente naturaleza económica (renta, patrimonio, transferencia de riqueza) que es expresión de capacidad contributiva y no una abstracción jurídica", agregando que "De modo general, y en síntesis, puede decirse que la potestad tributaria se ejercita y debe ser ejercitada por el Estado sobre los nacionales y sobre los extranjeros con referencia a relaciones económicas y sociales, que se realizan en el Estado, y no por vínculos de subordinación política, si no se quiere que el Estado o los Estados, que ejercitan la mencionada potestad sobre tales vínculos, cometan actos de tiranía financiera, como observó VICENZO TANGORRA, o lleven a cabo imposiciones arbitrarias y abusivas, o provoquen dobles imposiciones difícilmente dirimibles, como se ha visto en la práctica, en los casos en que se ha intentado estipular acuerdos internacionales con países que ejercen el poder fiscal sobre la base de la ciudadanía. Por el contrario, si se reconduce el impuesto a una relación económica, es decir, a una manifestación de capacidad contributiva, como hecho determinante de aquél, es posible concebir la eliminación de toda doble imposición internacional, tan pronto como los Estados se pusieran de acuerdo para asumir los criterios de la pertenencia económica y social, elaborados con arreglo a criterios científicos uniformes, como fundamento de sus legisladores financieras"*<sup>4</sup>.

Es importante en este punto mencionar dos famosas polémicas sobre la autonomía del derecho tributario que se verificaron en el primer tercio del siglo XX, y que tomamos del profesor Eusebio González García. La primera se desarrolló entre Francois Geny, para quien *"el Derecho Fiscal debía ser un instrumento al servicio del Derecho Civil. Nunca podría el Derecho Fiscal dar un contenido distinto a las instituciones jurídicas por el manejadas, que el procedente del viejo cuerpo del Derecho Civil. Por consiguiente, cuando el Derecho Fiscal utiliza conceptos como compraventa, depósito, fianza, letra de*

---

<sup>3</sup> [www. www.cde.cl/getFilePublic.php?id=24650&code=saDxsJwh9hdeM](http://www. www.cde.cl/getFilePublic.php?id=24650&code=saDxsJwh9hdeM)

<sup>4</sup> Obra citada, página 588.

*cambio, etc., todos ellos acuñados por el Derecho Privado, debe hacerlo en la misma forma que la ha hecho el Derecho Civil”, mientras que Louis Trotabas “el Derecho Fiscal es una rama más del ordenamiento jurídico que no es ni más ni menos que las demás ramas y que, consiguientemente, si las restantes ramas del ordenamiento jurídico tiene autonomía calificadora para dotar sus conceptos de contenido propio, no se ve por qué motivo el Derecho Fiscal no podría hacer lo propio”, terminando la discusión en empate según el profesor español*<sup>5</sup>.

En la década del `30 Italia fue el centro de otra polémica tal como continúa González García; Antonio Berliri sostenía que *“el mundo del Derecho constituye una unidad, que el Ordenamiento jurídico es un universo jurídico unitario, y ese universo jurídico no puede desmembrarse, no puede dividirse en minúsculas parcelas...El Derecho tributario, una de las ramas más jóvenes del ordenamiento, debe acomodarse a ese universo jurídico que él se ha encontrado ya construido”*<sup>6</sup>; por su parte Ezio Vanoni –influido por GRIZIOTTI– tiene como elemento fundamental el contenido económico, que *“hace que la norma tributaria, en fase de calificación jurídica, tenga una cierta singularidad, porque ese contenido económico que impregna las normas tributarias, no está igualmente presente en otras normas jurídicas...Esta autonomía calificadora hace que el Derecho Tributario pueda separarse de ese universo jurídico, dotando a sus conceptos de un contenido propio”*<sup>7</sup>, mientras que Achille Donato Giannini aúna ambos puntos de vista, indicando que *“el Derecho Tributario es una rama que goza de autonomía calificadora dentro del ordenamiento jurídico, puede por tanto dotar a los conceptos por él utilizados del contenido que estime pertinente. Coincide en esta apreciación con lo dicho por Vanoni y asimismo con lo expresado antes por Trotabas. Pero el hecho de que el Derecho Tributario pueda hacer esto no implica que esté obligado a ello, posición en la que coincide con BERLIRI. Consiguientemente, cada vez que el Derecho Tributario utilice conceptos provenientes del resto del ordenamiento (compraventa, mandato, depósito, etc.) puede hacer dos cosas. O bien puede darle un contenido distinto aclarándolo de forma expresa. O bien, si el Derecho Tributario no dice nada, se entiende que esos conceptos son los procedentes de la rama de origen correspondiente”*<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. La interpretación de las normas tributaria. Arazandi Editorial, Página 30.

<sup>6</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. Ob. Citada. Página 32 y ss.

<sup>7</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. Ob. Citada.

<sup>8</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. Ob. Citada.

Al ser el autor DINO JARACH un reconocido continuador de la tesis de Grizzioti, citamos su obra en la que expone: *"Este (el hecho imponible), desde el punto de vista dogmático-formal, es siempre un hecho y nunca un negocio, es decir, que no se reconoce a la voluntad de las partes más que una influencia indirecta sobre el nacimiento de las obligaciones impositivas; desde el punto de vista dogmático-sustancial es un hecho de naturaleza económica, en base a cuya magnitud se mide la obligación, según el principio de la capacidad contributiva"*<sup>9</sup>, agregando que *"En conclusión, para todos los impuestos...la relación económica privada es el presupuesto de hecho de la obligación"*<sup>10</sup>.

Agrega el profesor Jarach que *"En resumidas cuentas, la autonomía dogmática del derecho impositivo tiene por consecuencia que el impuesto debe ser aplicado a la relación económica prescindiendo de las formas jurídicas toda vez que éstas sean inadecuadas para aquélla, exista o no la intención de evadir el impuesto y sea este criterio favorable al Fisco o al contribuyente. Es decisiva, en efecto, la distinción que deriva del análisis dogmático formal y sustancial del presupuesto, entre voluntad importante para el derecho impositivo, que es solamente la que crea la relación económica y voluntad que no lo es y que está dirigida a determinar la disciplina jurídica del negocio, para finalidades fiscales u otras."*<sup>11</sup>.

Las ideas propuestas por el citado autor, al introducir la relación económica como elemento determinante del presupuesto de hecho de la obligación tributaria (presupuesto que sería dicha relación o hecho económico y no el negocio jurídico visible a la luz del derecho privado), así como la valoración de la intención empírica de las partes (que podríamos igualar a la intención real) en lugar de su intención jurídica (concretada en una intención formal o aparente de celebrar un negocio o concretar una forma contemplados por el derecho privado) son las piezas fundamentales sobre las que construye la tesis de la "autonomía dogmática" del derecho tributario (entendida como autonomía del derecho impositivo frente al derecho privado en lo que se refiere al hecho imponible<sup>12</sup>, conceptos que justifican que el negocio que al amparo del derecho

---

<sup>9</sup> JARACH, Dino. El Hecho Imponible. Abeledo-Perrot, Página 144..

<sup>10</sup> Obra citada, Página 145.

<sup>11</sup> Obra citada, página 161.

<sup>12</sup> Obra citada, Página 132.

privado han pretendido celebrar las partes (intención jurídica) no sea aceptada de modo absoluto por el derecho tributario, pudiendo más bien el legislador evaluar la voluntad real de las partes y la capacidad contributiva que conlleva (intención empírica), constituyendo este procedimiento una verdadera “calificación” o “recalificación” de los hechos generadores de tributos por parte de los órganos competentes para ello.

Estas afirmaciones no fueron aceptadas de modo pacífico por la doctrina, existiendo una interesante respuesta del tratadista español Fernando Sainz de Bujanda<sup>13</sup>, abriéndose con el paso de los años este debate a más autores.

Es importante que la línea de pensamiento de JARACH la recogió Argentina en 1947 con la reforma a la denominada Ley 11.683, así como el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires de 1948, “...inspirado en el autor”<sup>14</sup>.

En el Ecuador, al igual que en varios países de América, tanto la realidad económica como la referida calificación de los hechos generadores de tributos consta normas que derivaron del **Modelo de Código Tributario para la América Latina**; resaltamos el comentario incluido por la **Comisión Redactora** (integrada por los profesores Dr. Carlos María Giuliani Fonrouge, Dr. Rubens Gomes de Souza y Dr. Ramón Valdés Costa) al artículo 8 de dicho Modelo- el equivalente al 17 del Código Tributario ecuatoriano actual- en cuyo comentario la comisión expresa “... *El mismo criterio se ha seguido para solucionar los problemas relativos a las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes. Si de la labor de interpretación resulta que la ley ha gravado una determinada situación atendiendo a la realidad y no al nombre jurídico del negocio, el intérprete puede prescindir de éste a los efectos de darle a la ley su verdadero alcance. Parece innecesario destacar que esta norma del Proyecto no se refiere a la posibilidad que los contribuyentes tienen de elegir las formas jurídicas más convenientes para sus intereses, incluso los fiscales, cuando esta posibilidad está admitida por el derecho tributario.*”

---

<sup>13</sup> Para revisar la posición del tratadista español se puede consultar: SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. Instituto de Estudios Políticos, Madrid-España. Tomo IV, página 586 y siguiente.

<sup>14</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. Derecho Tributario, Depalma, Tomo I, página 183.

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

El 23 de diciembre 1975 fue aprobado el Código Tributario ecuatoriano, acogiendo parcialmente el articulado del modelo de Código Tributario para América Latina, en particular en los artículos 12 (actual 13) y 16 (actual 17) del referido cuerpo normativo.

La calificación de los hechos generadores de los tributos puede considerarse un instrumento de un elemento presente en todo el ordenamiento jurídico: la primacía de la substancia sobre forma; elemento al que también pertenece el llamado develamiento del velo societario, conforme los describe LOURDES CALDERÓN AGUILAR: "Así, refiere que de común tienen los medios, o sea la facultad, del intérprete de desconocer la eficacia de la forma jurídica para adaptarla a la realidad. Es decir, la predominancia de la substancia sobre la forma<sup>15</sup> .

En tal virtud, "el principio a aplicar es el del tratamiento económico de la operación, según el cual la verdadera naturaleza de ésta prevalece sobre la forma escogida y, por consiguiente, los fondos procedentes del endeudamiento frente a sociedades del grupo representan en realidad -y bajo las condiciones apuntadas- aportaciones en capital. Fiscalmente, los intereses pagados en exceso son considerados como dividendos y, al mismo tiempo que la pagadora no podrá deducir los intereses recalificados de su base imponible..."<sup>16</sup>

En la actualidad, el contenido del principio de realidad económica continúa en una constante polémica, tal como lo indicara el extinto profesor Eusebio Gonzáles, constituye una temática tan vieja y a la vez tan nueva.

---

<sup>15</sup> CALDERÓN AGUILAR, Lourdes. La interpretación de las normas tributarias en función a la realidad de los hechos económicos. //sisbib.unmsm.edu.pe/BibVirtual/Publicaciones/quipukamayoc/2003/segundo/interpretacion.htm#arriba

<sup>16</sup> XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario, Rafael Calvo Salinero, Universidad Rey Juan Carlos Madrid.

### 3.- Calificación e interpretación no son sinónimos.-

Dada la descripción de los antecedentes de la calificación de los hechos generadores, diferenciamos dos operaciones que aunque relacionadas no son iguales.

Por una lado, la interpretación o más concretamente la actividad interpretativa *“tiene naturaleza espiritual y, con criterio científico, elimina la imperfección de la palabra. En la interpretación no basta la comprensión, sino que es necesario que el intérprete congenie, es decir, que tenga la capacidad que le permita colocarse en la perspectiva correcta mas favorable para conocer su íntima esencia”*<sup>17</sup>, sólo de este modo se cumplirá con desentrañar el sentido correcto un texto legal, en contacto con la norma jurídica subyacente.

Procedimiento distinto y anterior implica la calificación de los hechos generadores, en el que evaluamos el elemento fáctico de la relación jurídica para definir el régimen jurídico que debe aplicarse.

Como bien lo indica el profesor argentino José Osvaldo Casás en el Estudio Preliminar del texto sobre la *“Interpretación Económica de las Normas Tributarias”* (del cual es su Coordinador), *“En síntesis, aplicar la ley exige un doble proceso: precisar el alcance de las normas, y decodificar, identificar y verter en ellas los hechos generadores o imposables acaecidos. Esto es, reconducir lo acaecido en el campo fenomenológico de la realidad a las previsiones y definiciones que, como presupuestos de hecho o hipótesis de incidencia tributaria, contienen los preceptos normativos, o sea, reflejarlos como imágenes en el espejo, al decir del profesor Dino Jarach”*<sup>18</sup>

Sin embargo, estos “procesos intelectivos” no están desvinculados del todo, así, Gabriel Casado Ollero indica que *“esta actividad calificadora de la Administración en función antielusiva se incardina en el procedimiento de comprobación e investigación tributaria cuyo objeto es constatar la realidad de los hechos acaecidos (sobre la base de los declarados por el contribuyente y de los*

---

<sup>17</sup> AMATUCCI, Andrea. La Interpretación de la Ley Tributaria. Tratado de Derecho Tributario, Dirigido por ANDREA AMATUCCI. Temis. Tomo Primero, Página 567.

<sup>18</sup> CASÁS, José Osvaldo; *“Interpretación Económica de las Normas Tributarias”* texto coordinado por el autor citado, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, página 36.

que, por otras vías, tenga ya conocimiento la Administración), y del que podrá derivarse la regularización que se estime procedente de la situación tributaria del sujeto pasivo; regularización que podrá consistir en la "recalificación" de los hechos representados o reflejados por el propio contribuyente en su declaración-liquidación, y/o "rectificación" administrativa de la interpretación y aplicación de las normas efectuada por aquél en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias"<sup>19</sup>, relación que como indicamos al inicio de esta sección, no puede llevar a confusiones entre ambos procesos.

#### 4.- Figuras jurídicas.-

Una vez que han sido analizados los antecedentes de la calificación de hecho generadores y la diferencia entra la calificación y la interpretación de las normas en sí, debemos enunciar en términos muy generales las diversas figuras con las que la Administración Tributario a menudo se encuentra.

##### a) Economía de opción

Según Joan-Frances Pont Clemente, fue el aragonés José Larraz quien ostenta la paternidad del término *economía de opción*, indicando que "En 1952, José Larraz propone acuñar el concepto de *economía de opción* para referirse a aquellas conductas de los contribuyentes en las que se da concordancia entre lo formalizado y la realidad, no existe de ningún modo simulación, no se encontraría ni la letra ni el espíritu de la Ley y se procura un ahorro tributario"<sup>20</sup>.

Por su parte, Fernando Pérez Royo indica que en la economía de opción "El agente no lleva a cabo ninguna maniobra de elusión, sino que simplemente elige por razones fiscales una determinada operación en lugar de otra"<sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> CASADO OLLERO, Gabriel, Legalidad tributaria y función calificador de la administración fiscal, artículo publicado en la página web de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, [www.aef.org.ar](http://www.aef.org.ar)

<sup>20</sup> PONT CLEMENTE, Joan Francesc, La economía de opción, Editorial Marcial Pons.

<sup>21</sup> PÉREZ ROYO, Fernando. Derecho Financiero y Tributario, Parte General. Editorial Civitas, Octava edición, página 100.

El autor Eduardo Sanz Gadea indica que de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional español *“en la sentencia 46/2000 como la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin pero generadoras de alguna ventaja adicional respecto a las otras”*<sup>22</sup>.

Entenderíamos, por tanto, a la economía de opción como aquellas vías posibles para llegar a fines económicos, con diversos tratamientos fiscales más o menos favorables, según corresponda, recayendo en todo caso la decisión en la plena libertad con que cuentan los sujetos pasivos para escoger los caminos previstos, sin que medie desviación de tipo alguno en las formas elegidas.

#### **b) La Elusión**

Para el autor Andrea Amatucci *“La elusión constituye un concepto abstracto y vago en el ámbito de la delicada relación que existe entre forma y sustancia y que se sitúa en su base. De hecho, el contribuyente, mediante la elusión procura, abusando de las formas jurídicas, servirse de la divergencia que existe entre la sustancia del hecho imponible según la ley y su forma”,* agregando que *“En verdad, el concepto de elusión no puede asumir un valor general porque esto constituyen un objeto, y en cambio, los instrumentos están contruidos por el contribuyente como manifestaciones de abuso del derecho (Missbrauch von rechtlichen Gesaktungsmöglichkeiten) y de fraude de ley”*.

La definición de elusión no ha sido pacífica entre los estudiosos del derecho tributario, así Marco Altamirano Catalán y Felipe Muñoz Benavente manifiestan: *“Según la doctrina...implicará esquivar la aplicación de una norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte de un 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”,* agregando que *“otros, al contrario, han englobado dentro de la elusión al fraude, en razón precisamente, de la no realización del hecho imponible”*<sup>23</sup>.

---

<sup>22</sup> SANZ GADEA, Eduardo, Medidas Antielusión Fiscal, artículo publicado en el sitio web del Instituto de Estudios Fiscales de España. [www.ief.es](http://www.ief.es), página 66 del documento.

<sup>23</sup> ALTAMIRANO CATALÁN, Marco; MUÑOZ BENAVENTE, Felipe. DERECHO TRIBUTARIO, PARTE GENERAL, Lexis Nexis, página 77.

En cambio, otros autores como Eduardo Sanz Gadea consideran el fraude a la ley tributaria como distintos de la elusión: *"Negocios jurídicos, actos, hechos que producen un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El hecho realizado no está comprendido en el hecho imponible pero el resultado del mismo es equivalente al derivado de la realización del supuesto de hecho comprendido en el hecho imponible. En este caso, de acuerdo con lo previsto en el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963, se entiende realizado el hecho imponible, y, por lo tanto, nace la obligación tributaria."*<sup>24</sup>

Agrega que *"El artículo 6.4 del Código Civil parte de que una persona ha realizado un acto del que objetivamente se deriva un resultado contrario al ordenamiento jurídico. Ahora bien, este acto está amparado en una norma (norma de cobertura) y por lo tanto tiene una apariencia de legalidad. Sin embargo el legislador entiende que aquel acto "...se considerará ejecutado en fraude de ley y no impedirá la aplicación de la norma que se hubiese tratado de eludir..."*<sup>25</sup>.

Una distinción importante la ofrece Guillermo A. Lalanne, quien siguiendo al profesor Alberto Tarsitano indica: *"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"*<sup>26</sup>

### c) Fraude a la Ley

El español Eusebio GONZÁLEZ GARCÍA expone los caracteres esenciales del fraude a la ley: *"En primer lugar, hay que partir de la base que siempre en el fraude a la ley se busca conseguir el resultado deseado por una vía impropia y menos gravosa. No se realiza el hecho imponible, pero se obtiene el mismo resultado económico, con lo cual se parece a la elusión, donde tampoco se*

---

<sup>24</sup> SANZ GADEA, artículo citado, página 156.

<sup>25</sup> Artículo citado, página 157.

<sup>26</sup> LALANNE, Guillermo; Del Fraude a la Ley Tributaria y Economía de Opción, artículo incluido en el texto "Interpretación Económica de las Normas Tributarias" coordinado por el autor citado, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, página 199.

*realiza el hecho imponible. La diferencia estriba en que en la elusión no se realiza el hecho imponible, pero tampoco se obtiene el resultado. En el fraude a la ley no se realiza el hecho imponible, pero se obtiene el resultado económico deseado*<sup>27</sup>

El Tribunal de Justicia de Navarra entendió en sentencia de 11 de junio de 2001 que *“En el fraude de ley existe un abuso de derecho, ya no amparado por el ordenamiento jurídico, por cuanto el elemento subjetivo motivador de la realización de los negocios jurídicos que ha guiado al sujeto es la exclusiva finalidad de eludir el impuesto mediante el uso de formas jurídicas...”*.

Para Rodolfo Spisso, “El fraude a la ley es un ataque indirector al ordenamiento jurídico en su conjunto mediante la ejecución de un acto o una pluralidad de ellos que se concretan al amparo de una norma de cobertura para la obtención de una ventaja económica”<sup>28</sup>

#### **d) Simulación**

Estaremos ante un negocio simulado cuando *“este tiene una apariencia contraria a la realidad, o porque no existe en absoluto o porque es distinto de cómo aparece”*<sup>29</sup>, al primer caso se lo encasilla en la simulación absoluta, mientras que al segundo en simulación relativa.

Es innegable que la simulación constituye una figura compleja, sin embargo es una figura en la que en nuestra opinión son perfectamente aplicables las cláusulas antiabuso.

#### **e) Evasión**

La evasión es considerada mayormente por la doctrina como aquella conducta en la que se ha verificado el hecho imponible, aunque por medios ilícitos se ha evitado el cumplimiento de la obligación tributaria.

---

<sup>27</sup> GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. La Interpretación de las Normas Tributarias, Arazandi Editorial, página 82.

<sup>28</sup> SPISSO, Rodolfo, Fraude ala ley, abuso de las formas y simulación, artículo incluido en el texto “Interpretación Económica de las Normas Tributarias” coordinado por el autor citado, Editorial Ábaco de Rodolfo Desalma, página 235

<sup>29</sup> GARCÍA NOVOA, César, Notas sobre la simulación en derecho tributario, en *Derecho Tributario*, Editorial Jurídica Grijley

Para efectos de nuestro sistema jurídico, es válido acudir al artículo 342 del Código Tributario Ecuatoriano, que contempla como defraudación "todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero...".

#### **4.1.- Las cláusulas antiabuso generales y particulares.-**

Frente a los abusos en la utilización de las formas jurídicas por los contribuyentes el legislador tiene diversos mecanismos para combatirlos, bien sea dotando a la Administración Tributaria y a los órganos que administran justicia de facultades amplias para aplicar el régimen jurídico adecuado, a través de las denominadas cláusulas antiabuso generales, tales como el artículo 17 de nuestro Código Tributario, o bien con cláusulas específicas que pueden tener alcances sectoriales o específicos<sup>30</sup>.

#### **4.2.- Casos en la Jurisprudencia Internacional.-**

Existen muchísimos pronunciamientos jurisprudenciales a nivel internacional, aunque resaltamos unos cuantos a manera de interesante muestra del criterio manejado por los altos tribunales de otros países.

Dado el que en Argentina se promulgó esta norma con mucha anterioridad a la adopción del modelo de Código Tributario en América Latina, es interesante la jurisprudencia sentada al respecto; destacamos la decisión de la Corte Suprema de Justicia de la Nación emitió fallo el 31 de julio de 1973, dentro del caso Parke Davis y Cía., S.A:

---

<sup>30</sup> Un ejemplo de cláusula antiabuso especial que recoge nuestra legislación podría ser la incluida en el artículo 10, numeral 2 tercer inciso de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno: "Para que sean deducibles los intereses pagados por créditos externos otorgados directa o indirectamente por partes relacionadas, el monto total de éstos no podrá ser mayor al 300% con respecto al patrimonio, tratándose de sociedades. Tratándose de personas naturales, el monto total de créditos externos no deberá ser mayor al 60% con respecto a sus activos totales", agregando el tercer inciso que el exceso no será deducible, la referencia obedece a que en otras legislaciones existen normas similares para corregir las distorsiones por operaciones entre relacionados cuyas condiciones difieren de las que se verificarían entre independientes.

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

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

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

(...).

16. Que por último, ya sea por aplicación de la teoría de la penetración, como esta Corte lo ha hecho tanto en materia no impositiva (caso "Gómez Gerardo c. Comisión Administrativa de Emisoras Comerciales y L.S. 82 T.V. Canal 7"; inserto en: Fallos, t. 273, p. 111 Rev. La Ley, t. 137, p. 768) cuanto impositiva ("Narden Argen-

**tina S.R.L.", Fallos, t. 280, p. 18 Rev. La Ley, t. 143, p. 154), como mediante los parámetros del principio de la realidad económica o de la teoría del órgano, de lo que se trata es de la consideración del fondo real de la persona jurídica.** Esto se impone no sólo por los abusos a que se presta la complejidad de relaciones y actividades en ciertas estructuras sociales sino también por la dimensión creciente de numerosos grupos de empresas internacionales y los graves problemas jurídicos que su expansión plantea.”.

Todo lo expuesto da énfasis a la situación económica real de los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias apartándose incluso de las estructuras jurídicas utilizadas, lo que ha sido reiterado por la Corte en casos como Tejedor S.A. del 24 de noviembre de 1992, así como en los Fallos 237-246, 249-256 y 657<sup>31</sup>, sin perjuicio de que los mismos tribunales argentinos reconozcan en fallos posteriores que habría que considerar la seguridad jurídica como elemento que no puede violarse so pretexto de acudir a la realidad económica<sup>32</sup>.

Por su parte, ante un típico caso de subcapitalización en el que una sociedad filial establecida en Alemania ha pagado intereses a la matriz domiciliada en Países Bajos, sin que un tercero independiente hubiere concedido el crédito en normales condiciones (la filial alemana no concedió garantías y se encontraba excesivamente endeudada), ante la intención del Finanzgericht Munster (Alemania) de recalificar el pago de intereses como una distribución encubierta de beneficios, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas emitió la sentencia dentro del caso C-324/00, opinando que se ha producido un obstáculo a la libertad de establecimiento, sin embargo, en el fallo expresa que “Hay que recordar, con carácter preliminar, que, según reiterada jurisprudencia, si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, éstos deben sin embargo ejercerla respetando el Derecho Comunitario y deben

---

<sup>31</sup> GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. Obra citada, página 186.

<sup>32</sup> Los fallos los encontramos en el artículo Marcos García Etchegoyen El criterio de la realidad económica en el marco de la justicia tributaria, en Interpretación económica de las normas tributarias, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, página 273.

abstenerse de toda discriminación basada en la nacionalidad”, esto es, de por sí no manifiesta limitación alguna sobre normas antielusión y reitera la libertad de los países para ejercer su poder de imperio sobre tributos directos (como el Impuesto a la Renta) siempre que no se afecte las normas comunitarias<sup>33</sup>.

El Tribunal Fiscal Peruano ha manifestado en el caso RTF 06686-4-2004 que “La aplicación de la mencionada regulación (se refiere al segundo párrafo de la norma VIII del Código Tributario peruano) lleva implícita la facultad de la Administración de dejar de lado la formalidad jurídica del acto o negocio realizado por el contribuyente, cuando ésta resulta manifiestamente incongruente con los actos o negocios económicos efectivamente realizados”.

#### 5.- El ordenamiento jurídico ecuatoriano.-

El Art. 83 de la Constitución de la República contempla los deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, y determina en su numeral 1 que constituye su deber el acatar y cumplir la Constitución, la ley y las decisiones legítimas de autoridad competente. De igual modo el numeral 7 del mismo artículo, determina que es obligación el promover el bien común y anteponer el interés general al interés particular, conforme al buen vivir.

El numeral 15 del artículo 83 dispone la obligación de cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, y **pagar los tributos establecidos por la ley**.

Por su parte, el Art. 300 dispone que: *“El régimen tributario se regirá por los principios de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Se priorizarán los impuestos directos y progresivos. La política tributaria promoverá la redistribución y estimulará el empleo, la producción de bienes y servicios, y conductas ecológicas, sociales y económicas responsables.”*.

---

<sup>33</sup> Las conclusiones del Abogado General Sr. Jean Mischo las encontramos en la página [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu) y un análisis extenso del caso en el artículo citado de Eduardo Saenz Gadea, [www.ief.es](http://www.ief.es)

## EL PRINCIPIO DE "REALIDAD ECONÓMICA" EN EL DERECHO TRIBUTARIO

El principio de progresividad *"se vincula estrechamente con la teoría de la utilidad analizada anteriormente. Este principio hace referencia a la proporción del aporte de cada contribuyente al financiamiento de los gastos públicos, en relación con su capacidad económica. De esta manera, es neutro el sistema que conserva las diferencias relativas entre los contribuyentes de mayor y de menor capacidad económica; es progresivo, el que las reduce y es regresivo el que las aumenta. Con la aplicación de este principio, los contribuyentes de mayor capacidad económica, terminarán aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados. Para ello se tomará en cuenta el crecimiento de la base imponible: a medida que crece la base imponible del tributo, crece el porcentaje que se aplicará sobre la base, a los efectos de determinar el monto del gravamen a pagar por el contribuyente"*<sup>34</sup>, por lo que considerando la progresividad como principio rector del derecho tributario, queda clara la armonía de las cláusulas antiabuso con el régimen jurídico ecuatoriano.

Tal como adelantáramos, en nuestro Código Tributario encontramos una cláusula antielusiva general, como a continuación transcribimos:

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

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

Redacciones similares a la que corresponde al artículo citado han originado discusiones de orden conceptual en cuanto a que los hechos imposables siempre son jurídicos, al constituir realidades normativizadas por el legislador, sin que se conciba la distinción entre aquellos hechos generadores que consisten en actos jurídicos, y aquellos que consistan en

---

<sup>34</sup> CRESPO, Marco, Lecciones de hacienda pública municipal, en <http://www.eumed.net>

hechos económicos. En nuestra opinión, si bien esta discusión es valedera existen puntos mucho más comprometidos en la temática, e incluso nuestro legislador evita la discusión al indicar que cuando el hecho generador se “delimite atendiendo a conceptos económicos”, y no a cuando el hecho generador “consista” en un hecho económico, por lo que no abordaremos la discusión mayormente.

La duda surge en la afectación de este tipo de cláusulas a la seguridad jurídica. Nuestra propia Constitución en su artículo 82 recoge que *“El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes”*; en mi opinión, si quien se acoge a un régimen de economía de opción como vía permitida por el derecho para obtener ventajas fiscales, y luego la Administración Tributaria pretende aplicar el artículo 17 del Código para someter la conducta al tratamiento más gravoso, podría verse violentado su derecho a la seguridad jurídica al haber actuado de buena fe escogiendo la opción fiscalmente menos gravosa. Más polémica sería la definición en el caso del fraude a la ley o la elusión, en las que sí existe por parte del contribuyente una desviación de las formas jurídicas.

Sin embargo, qué ocurriría si quien pretende escudarse en la seguridad jurídica es un sujeto pasivo que se apoya en una simulación absoluta (por ejemplo si las formas jurídicas manifiestan un hecho que en esencia no existe). Considero que no cabría para quien se ha aprovechado de un ropaje ficticio el apoyarse en la seguridad jurídica para sortear las consecuencias tributarias de sus actos.

Supongamos que el contribuyente ficticio Edson X... pretende justificar costos y gastos con facturas del año 2007 de una compañía YZ. Al indagar sobre la compañía en cuestión, la Administración Tributaria no encuentra vestigio alguno de que haya realizado actividades económicas en el período referido, y el contribuyente auditado no prueba que existió un flujo de efectivo hacia la supuesta vendedora (cheques, transferencias bancarias, etc.), o peor aún, se comprueba que los pagos se hicieron con depósito a una persona natural que no tenía relación alguna con la vendedora, o bien el supuesto representante legal y único accionista de la compañía vendedora había fallecido algún tiempo antes de que se efectúe la operación (¿un fantasma realizó la venta a nombre de la compañía?),

no existiría en este caso violación de la seguridad jurídica para quien simplemente "compró facturas" para justificar costos y gastos.

#### **6.- Conclusiones.-**

Existen algunas figuras jurídicas a las que acuden los contribuyentes para obtener fines fiscales (acompañados o no de fines económicos), por lo que el Ordenamiento Jurídico necesita de normativa clara que apoye la gestión de la Administración. El principio de realidad económica y las cláusulas antiabuso constituyen herramientas válidas en la labor determinadora y controladora de los tributos así como en la correcta administración de justicia, para que se aplique el régimen jurídico que corresponde a lo que las cosas son. Enfrascarse en debates conceptuales no hará más que provocar la impunidad de aquellos que han lucrado a costa del sacrificio de los intereses de todos.

La Administración Tributaria debe respetar los principios rectores del derecho tributario (incluso recalificando los hechos o actos de los sujetos pasivos), sin que por motivo alguno se pasen por alto los derechos de los contribuyentes so pretexto de alcanzar la equidad y la correcta redistribución de la riqueza.