



**Facultad de Ciencias Sociales**  
**Investigación para optar por el grado de**  
**Licenciado en Derecho con Énfasis en Derecho Tributario**

**“El Principio de Realidad Económica, su interpretación y aplicación en la postura jurisprudencial del Tribunal Contencioso Administrativo en el período 2010 al 2015”**

**Postulante: Ariel Castro Meléndez**

**Profesor: Dr. Ricardo Antonio Madrigal Jiménez**

**Lector: M.Sc. Lorna Medina Calvo**

**Decano: M.Sc. Juan Alberto Corrales Ramírez**

**III Cuatrimestre de 2015**

## **Dedicatoria**

*A mi esposa y a mis hijos por ser mi inspiración y sacrificarse conmigo en esta etapa de mi vida.*

*A mis padres y hermanos por ser mi apoyo incondicional.*

*A don Gerardo Rojas por su confianza y oportunidades brindadas.*

*A Lorna Medina por su consejo y ser mi mentora.*

*A mi Tía Yolanda Meléndez por abrirme las puertas para estudiar Derecho.*

*Al restante de mi familia por creer en mí.*

*A todos mis amigos “runners” por enseñarme que con dedicación y esfuerzo toda meta es posible.*

## **Agradecimiento**

*Agradezco a Dios por ser mi guía en todas las decisiones que siempre he tomado en mi vida. A todas aquellas personas que me apoyaron cuando decidí estudiar fuera de mi bello Pérez Zeledón. A mis compañeros Daniel González y Rebeca Mariño por su amistad en toda la carrera. A todos los profesores y personal administrativo de la Universidad Latinoamericana de Ciencias y Tecnología por todo lo que aprendí y el servicio brindado. Y en general a todas aquellas personas que de una u otra forma han estado cerca de mí para darme el mejor consejo y han creído en mis cualidades.*

## RESUMEN

El presente proyecto de investigación expone el tema de la interpretación y aplicación del principio de realidad económica y la posición jurisprudencial del Tribunal Contencioso Administrativo. La interpretación de normas tributarias tiene especial complejidad por su significado económico y el interés del Estado en el recaudo de los tributos para satisfacer las necesidades públicas. Por la globalización y dinanismos del comercio, los contribuyentes han optado por diferentes formas contractuales para organizar sus negocios, adoptando formas jurídicas admitidas por el Derecho Privado que; sin embargo, pueden resultar perjudiciales para los intereses del Estado. Las normas tributarias podrían ser interpretadas conforme a todos los métodos admitidos por el Derecho Común; empero, para las normas tributarias el Derecho ha dispuesto un método específico por el cual la norma tributaria se interpreta según su significación económica. El principio de realidad económica puede ser utilizado de dos maneras: la primera, como un método de interpretación de normas conforme al cual trata de desentrañar el significado de sus palabras para encontrar su verdadero sentido económico y; por otra parte, como mecanismo de anti elusión por el cual el intérprete tributario puede apartarse de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes y prescindir de ellas cuando sean consideradas inapropiadas, anteponiendo la autonomía del Derecho Tributario sobre cualquier otra rama del Derecho Privado. En la posición jurisprudencial del Tribunal Contencioso Administrativo puede haber algunos problemas al equilibrar el derecho del contribuyente de organizar sus negocios libremente y de manera permitida, por ejemplo, en el caso de los grupos de empresas relacionadas; y por otro lado, la facultad delegada en el intérprete tributario para desconocer figuras jurídicas. Según la doctrina desarrollada a lo largo del tiempo, podría considerarse que el método de interpretación por la realidad económica debe ser utilizado cuando sea de manifiesto el uso de formas jurídicas, con el único fin de evadir o eludir las obligaciones tributarias y para casos que exista un evidente abuso del Derecho.

### Palabras clave:

Principio de Realidad Económica – Normas Tributarias – Derecho Común – Interpretación Económica - Tribunal Contencioso Administrativo - Aplicación e Interpretación - Posición Jurisprudencial

## **ABSTRACT**

This research project presents the issue of the interpretation and application of the principle of economic reality and the jurisprudential position of the Administrative Court. The interpretation of tax regulations is particularly complex because of its economic significance and the state's interest in the collection of taxes to meet public needs. Tax rules can be interpreted according to all the methods supported by the common law, however, the tax rules for the law has had a specific method by which the tax law is interpreted according to their economic significance. The principle of economic reality can be used in two ways: first, as a method of interpretation of rules under which tries to unravel the meaning of his words to find their true economic sense, and moreover, as anti avoidance mechanism by which the tax interpreter may deviate from the legal forms taken by taxpayers and ignore them when they are deemed inappropriate. In this regard Article 8 of the Code of Tax Rules and Procedures contains the principle of economic reality, which establishes the importance of economic significance in interpreting tax rules also autonomy of tax law on any other branch of private law and It recognizes the power that holds the tax interpreter to dispense legal forms inappropriate when these violate the fiscal interests of the state. In the jurisprudential position of administrative court may have some problems of balancing the taxpayer's right to organize their businesses freely and permitted, for example in the case of groups of related companies; and secondly the delegated authority to disregard the tax interpret legal concepts. According to the doctrine developed over time, could be considered the method of interpretation by economic reality should be used when it is clear the use of legal forms for the sole purpose of avoiding or evading tax obligations and to cases where there is an evident abuse of law by fraud of law. To understand better the application and interpretation of the principle of economic reality is a complex task that is the interpreter of tax laws especially in such a dynamic law such as the Tax Law for organizational forms of business taxpayers not they are become mere assumptions that were carried out in order to defraud the State

### **Key Words:**

Principle of Economic Reality - Tax Regulations - Common Law - Economic Interpretation  
- Administrative Court - Application and Interpretation - Jurisprudential Position

## Tabla de Contenidos

Introducción	7
Capítulo I: Los aspectos generales del estudio	15
Sección I: Los métodos de interpretación de normas	16
Sección II: La realidad económica, su validez y contenido	29
Capítulo 2: El Principio de Realidad Económica, su aplicación e interpretación	41
Sección I: El Principio de Realidad Económica en el Derecho Comparado	42
Sección II: Los alcances de la posición jurisprudencial del Tribunal Contencioso	61
Conclusión	79
Bibliografía	86
Jurisprudencia Analizada	89
Normativa Citada	91
Anexos	92

# INTRODUCCIÓN

El principio de realidad económica dispuesto en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios plantea un reto interesante para los intérpretes tributarios en cuanto a su aplicación e interpretación. Se basa en la interpretación de la norma conforme a la realidad, a su significación económica, por encima de la forma jurídica que ofrece el derecho privado, es decir, tiene autonomía sobre cualquier derecho. Sin embargo, se debe aclarar que no se trata de una ventaja para el aplicador de la norma sino que debe entenderse como una herramienta interpretativa de la ley tributaria y como instrumento para el desconocimiento de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes.

En la práctica comercial, puede darse el caso de que un contribuyente pretenda justificar gastos en la declaración de Impuesto sobre la Renta generando facturas de una empresa fantasma o de papel; o bien simulando financiamientos mediante créditos entre compañías de un mismo grupo económico y mediante el pago de intereses se pretende ocultar una real distribución de dividendos; o en el tema de reestructuraciones empresariales, las partes expresan su voluntad mediante un contrato de “donación” pero en la realidad se ha verificado una verdadera compraventa para evadir el pago de impuestos de bienes inmuebles.

Desde estos contextos se desarrollara la presente investigación y pueden resultar cuestionamientos tales como los siguientes: ¿Está la Administración Tributaria obligada a someterse a las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes? ¿Existen instrumentos a través de los cuales la Administración Tributaria puede prescindir de los negocios jurídicos creados por los contribuyentes que ofrece el derecho privado? Las respuestas a estos cuestionamientos constituye una importante justificación para investigar el denominado “principio de la realidad económica”, como se ha interpretado y aplicado por parte de las Administraciones Tributarias en la calificación de hechos generadores de tributos y cuál ha sido la postura jurisprudencial del Tribunal Contencioso Administrativo en los periodos 2010 al 2015.

El objetivo principal de la presente investigación será analizar cómo se ha interpretado y aplicado el principio de realidad en la postura jurisprudencial del Tribunal Contencioso Administrativo. Para ello se realizará primeramente un análisis de los diferentes métodos de interpretación de la ley que permite el derecho, cabe destacar que

no se entrará detalladamente de ningún modo a describir de manera analítica cada uno de los métodos de interpretación, pero sí explicar los más usados para la interpretación de las leyes tributarias, incluyendo el de la realidad económica. El estudio de los criterios de interpretación constituye una parte muy importante en la siguiente investigación debido a que en temas de interpretación de las leyes es un factor clave para la seguridad jurídica en el Derecho. Seguidamente se analizará propiamente la validez y el contenido del principio de realidad económica y las figuras de la elusión, evasión fiscal y el fraude de ley, de los que los contribuyentes abusan para ocultar la verdadera naturaleza de los negocios jurídicos, en el que su intención final es el no pago de la obligación tributaria. Así mismo, se desarrollará el principio de la realidad económica en su segunda vertiente como instrumento para desconocer las figuras adoptadas por los contribuyentes y de la forma en que lo ha desarrollado el Derecho Comparado. Finalmente, se abordará la jurisprudencia del año 2010 hasta el 2015 del Tribunal Contencioso Administrativo en torno a la interpretación que le ha dado al principio de la realidad económica. Este punto de la investigación es importante debido a que la jurisprudencia se encarga de llevar a cabo el estudio de un precepto jurídico aplicado o utilizado en un caso concreto. Valga mencionar que una de las funciones más importantes de los jueces en sus sentencias es la interpretadora.

La función interpretadora de normas tributarias actualmente es un tema complejo, debido a que se ha venido desarrollando por personas que en algunos casos no son formadas en el Derecho, realidad que se encuentra en la Dirección General de Tributación. Inclusive, para quienes han nacido en el culto del Derecho, si no cuentan con la experiencia en el tema tributario, la interpretación que se le dé a estas normas podría generar confusiones o desaciertos si no se toman en cuenta los principios y métodos aceptados en el derecho tributario.

La presente investigación es de suma importancia tanto para los profesionales en asesoría tributaria como Contadores Privados, Asesores Fiscales y Abogados así como para los Funcionarios de la Administración Tributaria. El estudio del principio de realidad económica debe tener un alto grado de responsabilidad y calidad técnica, la intención será determinar el alcance del principio con base en la normativa, resoluciones administrativas y jurisprudencia, y con ello analizar los límites de aplicación que la Dirección General de Tributación no puede rebasar a fin de buscar un equilibrio entre lo tutelado por el Estado y los derechos fundamentales de los contribuyentes. El estudio del

principio de realidad económica en la siguiente investigación plantea un reto interesante; por un lado, se debe analizar las formas jurídicas escogidas por los contribuyentes desde la perspectiva del derecho privado y, por otro lado, la aplicación de los criterios de realidad económica para que se aplique el régimen jurídico correspondiente a lo que verdaderamente las cosas son.

En la práctica, la Dirección General de Tributación ha solido abusar en la aplicación e interpretación del principio de realidad económica. Mientras los funcionarios de los "órganos fiscalizadores", que son los intérpretes de la ley, no conozcan del todo el principio bajo estudio, habrá una violación a los principios constitucionales de legalidad tributaria y seguridad jurídica. Así las cosas, el panorama actual plantea mucha inseguridad en los procedimientos de fiscalización, porque tal como están, la aplicación e interpretación, según la realidad económica, no respeta la razonabilidad en el desconocimiento de formas jurídicas, es decir, puede prestarse para excusas de que las formas adoptadas por los contribuyentes son distorsiones adrede. El buen uso que se le dé al principio de realidad económica constituye una herramienta válida en la labor determinadora y controladora de los tributos, para ello, los aplicadores de la ley deben en todo momento respetar los principios por los cuales se rige el derecho tributario.

El problema por considerar se sustenta en determinar: ¿Cómo se ha interpretado y aplicado el principio de realidad económica por parte de los intérpretes tributarios del Tribunal Contencioso Administrativo en los procedimientos de fiscalización tributaria en los períodos 2010 a 2015? A través de los años la expansión de los procesos económicos ha crecido a gran escala haciendo que los mercados y en sí el comercio en general sean más dinámicos, el orden jurídico tributario no escapa de ello. Hoy en día son más comunes las transacciones entre empresas atendiendo a diferentes negocios, actos, o relaciones económicas tales como contratos, financiamientos, o formación de estructuras societarias que en algunos casos se enmarcan en condiciones especiales y responden a una intención no solo en aspectos fiscales sino económicos. La formación de estas relaciones jurídicas o negocios jurídicos que se rigen por el Derecho Privado le interesan al Derecho Tributario en cuanto se roce con el hecho imponible o generador de la obligación tributaria, es decir, el impuesto no debe ser considerado conforme a la relación jurídica nacida del derecho privado sino más bien atender la naturaleza propia al derecho tributario. De esta manera, cuando las partes sometan sus negocios a estructuras o

formas conforme a otras disciplinas del derecho, la autonomía tributaria se antepone conforme a la apreciación de los hechos y realidad económica.

Precisamente, el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica regula el principio de realidad económica, objeto de la presente investigación. Sin lugar a dudas, la aplicación e interpretación del artículo anterior es una tarea compleja para el intérprete tributario por cuanto debe equilibrar los intereses del Estado y los intereses de los contribuyentes en el ejercicio de las actividades económicas. Una de las mayores preocupaciones de la aplicación del artículo 8 del Código Tributario costarricense es el peligro que podría ser para la seguridad jurídica, por el riesgo ante uso abusivo que podría significar en un favorecimiento fiscal ilimitado al Estado significando el cobro indebido de impuestos. En el Derecho Tributario, el principio de realidad económica es el criterio interpretativo de mayor importancia, ha sido utilizado para prescindir de diversas formas jurídicas ofrecidas por el derecho privado como contrataciones o convenios que han adoptado los contribuyentes dentro de un contexto de planificación fiscal. La aplicación e interpretación del principio de realidad económica tratada hasta entonces merece ser analizada a profundidad en la siguiente investigación, elaborando un análisis de los métodos de interpretación aceptados en el Derecho Común, así como el análisis del criterio de la realidad económica desde sus dos funciones, una como método de interpretación de normas tributarias, la otra como instrumentos para prescindir de las formas jurídicas y la Jurisprudencia del Tribunal Contencioso Administrativo en el periodo 2010 hasta el 2015.

La interpretación de la realidad económica es descubrir su sentido y alcance, para ello se deben considerar aspectos como la finalidad de la ley, su significado económico y el hecho sucedido realmente. En ese sentido, el problema de aplicar e interpretar correctamente el principio de realidad económica no es tarea fácil, pues se trata de la mejor forma de resolver o definir el negocio jurídico adoptado por los contribuyentes y ofrecido por el derecho privado, que en ocasiones puede rozar con el derecho tributario. Por regla general, conforme al artículo 8 de Código de Normas y Procedimientos Tributarios, al intérprete tributario le corresponde determinar con toda precisión el presupuesto material de los impuestos, por lo que se hace necesario recurrir a los criterios de la hermenéutica jurídica, dejando al intérprete, sea este el funcionario de fiscalización, el juez o el profesional especialista en materia tributaria, la tarea basada en la norma de atribuir en cada caso el concepto concreto del hecho generador.

El tema se ha definido en “El Principio de Realidad Económica, su interpretación y aplicación en la postura jurisprudencial del Tribunal Contencioso Administrativo en el período 2010 al 2015.” En cuanto a los límites temporales se analizará el período del 2010 al 2015: El aumento del gasto público ha sido desmedido desde hace 5 años y ha generado el creciente déficit fiscal del país. Esto ha obligado al gobierno anterior y al actual a tomar medidas para contrarrestar este problema, siendo una de ellas el empoderamiento de facultades a la Dirección General de Tributación en el ejercicio de la Gestión, Fiscalización y Recaudación de los impuestos. Una de estas medidas ha sido la aprobación de la Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria que trajo consigo implicaciones importantes en relación con los procedimientos de fiscalización. Mientras que las limitaciones especiales se fijaron para el estudio en el Tribunal Contencioso Administrativo en todas sus secciones.

Entre las limitaciones u obstáculos puede señalarse el acceso a las tesis de la UCR. Considero que el acceso a las tesis de la UCR podría ser un tipo de obstáculo ya que ninguna de ellas se encuentra en línea para consultas, únicamente se puede acceder a una tesis física por espacio de tres horas dentro de la biblioteca de la facultad de Derecho y para ello se debe suscribir un carnet. Otra limitante podría ser el acceso a la jurisprudencia del Tribunal Contencioso Administrativo; sin embargo, se utilizarán plataformas de bases de datos tales como el Sistema Costarricense de Información Jurídica (SINALEVI) y otras plataformas privadas como Masterlex e Impositus. Una limitación más en la presente investigación corresponde en el área del análisis de la jurisprudencia dado que se están implementando los juicios orales y las sentencias se encuentran de esta manera, por ejemplo, sección octava, por lo que el análisis se centrará únicamente en las resoluciones escritas que se puedan encontrar. Así mismo, es importante mencionar que en algunas resoluciones tratan el principio de realidad económica pero son litigios en donde una de las partes son Municipalidades.

El objetivo general del estudio corresponde a "Analizar la interpretación y aplicación del Principio de Realidad Económica a partir de la postura jurisprudencial del Tribunal Contencioso Administrativo en el período 2010 al 2015". Para cumplir esta meta se han planteado dos objetivos específicos, a saber: Exponer los aspectos básicos y los alcances de la interpretación de normas tributarias conforme a los métodos admitidos en el derecho común y a la realidad económica, y analizar el Principio de Realidad Económica, su aplicación e interpretación, el desarrollo en el Derecho Comparado y los

alcances de la postura jurisprudencial del Tribunal Contencioso Administrativo. El primero de los objetivos específicos se ha dividido en dos sub específicos que corresponden a explicar los métodos de interpretación de normas tributarias aceptados en el Derecho Común y estudiar el método de Interpretación de la realidad económica, su validez y contenido. El segundo, por su parte, gira en el orden de considerar analizar el Principio de Realidad Económica, su aplicación e interpretación y su desarrollo en el Derecho Comparado y evaluar los alcances de la posición jurisprudencial del Tribunal Contencioso Administrativo y sus implicaciones prácticas, a la luz de los contenidos del principio de realidad económica.

En cuanto al estado de la cuestión debe indicarse que se realizó una completa investigación sobre la información nacional relacionada con el tema del Principio de Realidad Económica. Dicha indagación fue realizada en bibliotecas públicas y privadas en diversas instituciones del país. Entre ellas se pueden mencionar a nivel público, la Biblioteca Nacional Miguel Obregón Lizano, Biblioteca Judicial Fernando Coto Albán, Biblioteca de la Asamblea Legislativa, Biblioteca de Derecho de la Universidad de Costa Rica, y en el ámbito privado se investigó en la Biblioteca de la Universidad Metropolitana Castro Carazo, Biblioteca de la Escuela Libre de Derecho, Biblioteca de la Universidad Latina y, por último, en la Biblioteca de la Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología. En cuanto a los resultados de la investigación exhaustiva realizada, se obtuvo una recopilación de resultados existentes de documentos, trabajos finales y artículos jurídicos que contienen material relevante acerca del tema del Principio de Realidad Económica, que inclusive, pueden ser examinados a profundidad y aportar conocimiento relevante para el presente trabajo de investigación.

En cuanto a las instituciones públicas que se visitaron se obtuvo los siguientes resultados: Primeramente, en la Biblioteca de la Asamblea Legislativa y la Biblioteca de la Universidad Nacional no se logró encontrar un solo material que se refiera al tema del Principio de Realidad Económica. En el caso de la Biblioteca Judicial Fernando Coto Albán, no se ubicó ninguna tesis relacionada directamente con el tema, sin embargo, existen documentos que podrían ser tomados en cuenta y aportar información interesante a la investigación. Por ejemplo, se encontró un artículo de la Revista *Ivstitia*, Año 12, N° 135 de marzo, 1998, escrito por el Lic. José Antonio Saborío Carrillo denominado "Límites de la interpretación de la realidad económica en el derecho tributario". El autor hace referencia a medidas anti-elusivas del Derecho Tributario, estas le permiten a la

Administración Tributaria asignarles un significado diferente a los hechos de las formas jurídicas en que los contribuyentes han adoptado, para luego determinar el verdadero monto de la base imponible. También se ubica otro artículo interesante de la misma revista mencionada en el párrafo anterior, Año 23. N° 271-272, de julio-agosto del 2009, denominado “Realidad económica y una “presunta” relación con los precios de transferencia”, en el cual se refiere a el oficio 742 del 26 de noviembre del 2008 de la Dirección General de Tributación desarrolla lo que llama “los conceptos referentes a la determinación sobre base cierta, determinación sobre base presunta y la aplicación de precios de transferencia en la determinación de la obligación tributaria.”

La Biblioteca de Derecho de la Universidad de Costa Rica cuenta con dos tesis, las cuales contienen información relevante e importante y se relacionan en alguna manera con el tema de la presente investigación. La primera, titulada “El método de interpretación de la realidad económica en el derecho tributario” redactada en mil novecientos ochenta y cinco por Alberto Rojas Chaves y Rodolfo Mora Caravaca. Y la segunda, “Principio de realidad económica: su aplicación en los ajustes por precios de transferencia” redactada en el año dos mil ocho por Andrea Lizbeth Rodríguez Sandí. Esta última tesis estudia los aspectos legales del principio de realidad económica y la figura de los precios de transferencia, tanto a nivel doctrinal, legal y jurisprudencial, con el fin de determinar si la aplicación de determinar ajustes impositivos por precios de transferencia por parte de la Administración Tributaria costarricense encuentra fundamento legal en este método de interpretación de normas.

En el caso de la Biblioteca Nacional Miguel Obregón Lizano, se ubicaron las mismas dos tesis que se mencionaron en el párrafo anterior. Además de las bibliotecas que las instituciones públicas mencionadas anteriormente, se visitaron cuatro centros de educación universitaria privada obteniendo los siguientes resultados. En la Biblioteca de la Universidad Latina de Costa Rica no se logra encontrar un solo material que refiera al tema del Principio de Realidad Económica. De acuerdo con las bases de datos de la biblioteca de la Universidad Metropolitana Castro Carazo no se encontró registros de tesis que estén estrechamente relacionadas con el tema del principio de realidad económica; sin embargo, existe una tesis titulada “Análisis de la aplicación de los principios tributarios de proporcionalidad y equidad en la tasación de los tributos de recolección de desechos sólidos en la Municipalidad de Aguirre, distrito 1 Quepos, provincia de Puntarenas, en el periodo 2011-2012”, escrita en noviembre de 2014 por Alexander Madrigal Vargas que

menciona en uno de sus capítulos las generalidades del principio objeto de la siguiente investigación. Se investigó la biblioteca de la Escuela Libre de Derecho y se encontró una tesis titulada “El método de interpretación según la realidad económica en el derecho tributario costarricense”, redactada en el año de 1997 por Diego Salto van deer Laat, dicho trabajo contiene temas tales como la interpretación de las normas tributarias, el método de interpretación según la realidad económica, el fraude de ley y el abuso en las formas, el método de la realidad económica en jurisprudencia costarricense. En la biblioteca de la Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología no se encontraron trabajos de graduación que se relacionen directamente con el tema que se pretende investigar, sin embargo, existen cuatro tesis que dentro de su contenido mencionan las generalidades del principio de realidad económica. La primera tesis titulada “La fiscalidad de los precios de transferencia en Costa Rica”, redactada en el año 2008 por Sergio Monterrey Sampson. La segunda tesis se titula “El contrato de leasing: su desarrollo fiscal en Costa Rica”, redactada en el año 2003 por Ana Lorena Gutiérrez Herrera. En cuanto a la tercera, esta se titula “Comparación Analítica determinativa de la necesidad de avances del derecho tributario costarricense, a la luz de los tratados internacionales en materia tributaria y legislaciones extranjeras específicas, en pro de la proyección económica internacional de Costa Rica”, redactada en el año 2003 por Ivette Hernández Palavicini. Por último, existe una tesis bajo el tema de “El contrato de leasing financiero y sus efectos fiscales”, escrita en el año 2004 por Jean Pierre Fournier Pazos.

La metodología utilizada consistió en visitas a las diferentes bibliotecas ya señaladas, para investigar y recopilar la información bibliográfica y agotar el tema en cuestión. Asimismo, se realiza un análisis jurisprudencial, análisis e interpretación de la legislación nacional, así como la recopilación y análisis de documentos electrónicos. Es un método inductivo y deductivo, de carácter cualitativo, aun cuando se realizan algunas referencias de orden cuantitativo, de manera esencial, para legitimar datos. Naturalmente, se recurre a la hermenéutica jurídica, procurando concluir aspectos de relevancia, pese a lo difícil de conseguir un nivel de intersubjetividad absoluta en la materia. Dada la limitación reglamentaria propuesta por la Universidad, el artículo se supedita al espacio, aunque la amplitud del tema, llevaría un desarrollo mayor. En todo caso, procurar darse prioridad aquellos aspectos de mayor relevancia.

## Capítulo I: Los aspectos generales del estudio

El tema que nos ocupa en la presente investigación, ha sido numerosamente discutido y tratado por sobresalientes doctrinarios tributarios. Las relaciones jurídicas entre contribuyentes, las diferentes formas que adoptan entre ellos para constituir sus negocios, la preeminencia de los hechos contables, no puede ser dejada de prestarle atención. Las inacabables circunstancias entre la norma legal y la contable quedan así sometidas a los criterios resolutivos de los tribunales, quienes deberán, antes que a la forma, dar prioridad a los hechos económicos que las recubren, en salvaguarda de los intereses del Estado para la captación de sus recursos con los que le hará frente a los gastos públicos.

Reconocidos autores sostienen en su doctrina la primacía del Derecho Tributario sobre cualquier Derecho, es decir, ante cualquier forma lícita que ofrezca el Derecho Privado, siempre va a prevalecer la norma tributaria cuando la finalidad de la forma se ha desviado y produzca un perjuicio al fisco, tratando de enderezar la realidad económica del negocio jurídico pactado entre las partes. Un ejemplo de ello lo sería cuando dos personas pretendan ocultar una compraventa de inmueble, deciden crear una sociedad anónima en donde una de las partes aporta una casa y la otra parte aporta el dinero, tiempo después disuelven la sociedad y uno se queda con el dinero y el otro con la casa. A simple vista y conforme al derecho privado parece un acto o negocio lícito, pero para el derecho tributario no lo es, y con base en la interpretación de las normas por su significación económica. Mientras que en el Derecho Privado su alcance se perfecciona con la declaración de la voluntad entre las partes; en el Derecho Tributario el alcance y contenido de la obligación tributaria derivan de la ley. (Hensel, 2005)

En la interpretación de las leyes, entre ellas, las de carácter tributarios persisten variados métodos para lograr ese cometido que se verán en el siguiente capítulo. Todos ellos tienen aspectos adecuados y otros aspectos desfavorables, es decir, no hay un método único para la interpretación de las normas, sino que el mejor método será el de la combinación de todos ellos y considerando las circunstancias en particular de cada supuesto, en el caso de las normas tributarias prevalece el método de la realidad económica. (Giuliani Fonrouge, 2003) “Todos los instrumentos o medios elaborados en la lucha por el perfeccionamiento del derecho, son aptos y utilizables en derecho financiero, en paridad de condiciones con las demás disciplinas jurídicas.”

## Sección I: Los métodos de interpretación de normas

Interpretar normas jurídicas significa determinar su alcance y su sentido, para (Gamboa, 2000) interpretar una norma jurídica es, pues, desentrañar el sentido mismo de su expresión, es descubrirlo. Lo que se pretende básicamente es mediante la capacidad de razonamiento humano, tratar de descubrir el pensamiento o la voluntad del legislador, en otras palabras, escudriñar el verdadero sentido de la norma jurídica. Se realiza un ejercicio intelectual, según (Massini, 2010), en primer lugar, se entender aquí por “interpretación” a todo proceso cognoscitivo —así como al resultado de ese proceso— a través del cual se alcanza la comprensión de un texto lingüístico, de cualquier tipo que este sea; se trata, “en otras palabras”, de la actividad cognitiva destinada a la aprehensión del significado que las palabras del texto vehiculizan o transmiten.

Un criterio similar pero más técnico menciona (Grau, 2008), hay dos posibilidades: el intérprete identifica el significado de la norma, o lo determina. Sin embargo, bajo cualquiera de esas dos variantes —acto de conocimiento o acto de voluntad— permanece la idea fundamental de que interpretar es identificar o determinar (= comprender) el significado de alguna cosa. En este caso, comprender el significado de la norma jurídica. (Costa, 2014) indica que “Las afirmaciones fundamentales es que las normas tributarias se interpreten como todas las normas jurídicas. Como lo sostiene la doctrina más autorizada, la labor del intérprete debe tener por exclusivo objeto determinar el verdadero significado de la norma. En este propósito podrá utilizar todos los métodos admitidos por la ciencia jurídica, llegar a resultados extensivos o restrictivos de sentido gramatical, de los vocablos utilizados en la ley en forma impropia, imprecisa y colmar vacíos normativos recurriendo a la integración analógica. “Todos los autores citados llegan a concluir entonces que interpretar una norma jurídica es descubrir cuál es su alcance y el sentido de sus palabras. El Código Civil de Costa Rica, en su artículo 10, manda:

*Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos; y, la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de ellas. (República de Costa Rica, Ley N° 6328, año 1887)*

Reseña (Navas, 2009) en esta disposición están recogidos los siguientes métodos o criterios de interpretación y gozan del principio de realidad económica. Se puede colegir que éste introduce una serie de métodos interpretación, admitidos en el derecho común, según el sentido de sus palabras, la realidad social, según los antecedentes históricos y

legislativos, el método de interpretación evolutivo y según el espíritu y finalidad de las normas. Al respecto, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. San José, a las quince horas y veintisiete minutos del seis de abril del dos mil once en resolución N° 2011-00475:

*“...La interpretación de las normas jurídicas por los operadores jurídicos con el propósito de aplicarlas no puede hacerse, única y exclusivamente, con fundamento en su tenor literal, puesto que, para desentrañar, entender y comprender su verdadero sentido, significado y alcances es preciso acudir a diversos instrumentos hermenéuticos tales como el finalista, el institucional, el sistemático y el histórico-evolutivo. Sobre este particular, el Título Preliminar del Código Civil en su numeral 10 establece que “Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de ellas”. Las proposiciones normativas se componen de términos lingüísticos los que tienen un área de significado o campo de referencia así como, también, una zona de incertidumbre o indeterminación, que puede provocar serios equívocos en su interpretación y eventual aplicación. En virtud de lo anterior, al interpretar una norma es preciso indagar su objetivo (ratio) o fin propuesto y supuesto, respecto del cual la norma tiene naturaleza instrumental...” (República de Costa Rica, Poder Judicial, Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 2011-00475)*

El modelo de Código Tributario para América Latina (OEA-BID) en su versión 2015, expresamente dispone en su artículo 9 que:

*Artículo 9. Interpretación de las normas tributarias.// Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho.// En tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.// No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones, ni el de los ilícitos tributarios (Centro de Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015, Modelo de Código Tributario del CIAT, artículo 9).*

La teoría actual considera de manera prácticamente uniforme que las leyes tributarias no son nada más ni nada menos que leyes de carácter ordinario, con la misma jerarquía que las demás. Las leyes, en consecuencia están sujetas a los mismos criterios y métodos interpretativos que el resto de las leyes del ordenamiento jurídico. Lo expuesto no obsta, por supuesto, a que pueda existir algún método específico de interpretación propio de lo tributario que imponga el legislador, como específicamente está contemplado en nuestro ordenamiento. (Miodini, 2012)

Ahora bien, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios costarricense en su artículo 6 se refiere a la interpretación de normas tributarias de una forma muy sencilla y clara, estableciendo lo siguiente:

*Artículo 6.- Interpretación de las normas tributarias.//Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el derecho común. //La analogía es un procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones. (Ana Elena Carazo Gallardo, 2012, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 6)*

Desde este contexto, así lo ha sostenido la Sala I de la Corte suprema de Justicia en la resolución N° 145-S1-F-2008 del 22 de febrero del 2008:

*“IV.-De la posibilidad de interpretar normas de carácter tributario. Recientemente esta Sala, al resolver un caso de idéntica naturaleza, (Consúltese al respecto el voto no. 262 de las 10 horas 20 minutos del 13 de abril del 2007), señaló que si bien es cierto la ley se ha creado con el fin de que se aplique a los casos expresamente previstos en ella, algunas veces pueden surgir dudas respecto a su interpretación y que en tales supuestos nace la necesidad de extraer del texto su sentido propio. De allí que la labor hermenéutica de las normas que regulan las relaciones tributarias, debe realizarse dentro de los cauces de las reglas de la interpretación jurídica, comunes a todas las ramas del derecho acudiendo a sus diversos métodos, a fin de precisar los alcances y particularidades de un determinado mandato, de modo que la formulación hipotética, aplicada a la praxis diaria, cumpla su cometido intrínseco y el fin que ha dispuesto el legislador para su emisión. En este sentido, el numeral 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece: “Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común. La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones.” En esta labor, de acuerdo al principio de igualdad constitucional, es claro que el intérprete debe ponderar las diversas variables que convergen en cada situación, dentro de ellas, la naturaleza de la disposición, procurando que su uso, en la forma y alcances que establezca, sea igual para todos los casos similares y evitar una aplicación material que burle la finalidad misma de su contenido. Los medios de que el operador jurídico se sirve para llevar a cabo este proceso, son substancialmente: filológico o gramatical, lógico, histórico, sociológico y finalista. El artículo 10 del Código Civil, al cual remite el canon 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en relación a la interpretación de las reglas tributarias, contempla estos elementos: “Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de ellas”. La exégesis de las normas tributarias, debe analizar en cada caso, el contenido de la norma, para establecer los cauces debidos de su aplicación, a tono con los parámetros ya señalados, a fin de que el mandato cumpla su cometido, se satisfaga la finalidad inmersa en la manifestación legislativa, sea imponer cargas*

*tributarias, establecer marcos de beneficios y demás asuntos inherentes a la relación jurídico tributaria que de aquella se desprenda.” (República de Costa Rica, Poder Judicial, Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Voto N.º 145-S1-F-2008)*

Así mismo, en una reciente resolución N.º 35 -2014-VII del Tribunal Contencioso Administrativo, sección VII, Segundo circuito judicial de San José, a las quince horas del treinta de abril de dos mil catorce, ha dicho lo siguiente:

*“XI.-DE LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.- La aplicación del hecho generador obliga a desentrañar el significado de los hechos impositivos, de modo tal que se encuadre los hechos que se verifican en la realidad dentro de la previsión abstracta de la definición que ha dado el legislador. En ocasiones, surgen dudas e incertidumbre en cuanto al sentido propio de un determinado concepto o texto normativo, por lo que de conformidad con lo establecido en el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N.º 4755 de 3 de mayo de 1971 y sus reformas, debe procederse a interpretar las normas tributarias con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común; en nuestro caso, a lo dispuesto en el artículo 10 del Código Civil; el cual dispone: "Las normas se interpretaran según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de ellas." (República de Costa Rica, Poder Judicial, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII, Voto N.º 35-2014-VII.)*

Según lo expuesto y para los intereses de la presente investigación, merece entonces hacer una separación de los métodos de interpretación admitidos por el Derecho, por lo que a continuación se presenta un acercamiento al tema.

El método literal conocido también como método exegético, o estricto. Sergio Francisco de la Garza citado por Sánchez Gómez (2010, p.67), señala que este método utiliza preponderantemente el sentido literal o gramatical de las palabras empleadas, en virtud del principio de legalidad que tiene más importancia en el Derecho Tributario que en otras ramas del derecho, ya que no hay impuesto sin ley expresa que lo establezca. Para Jarach, citado por Margain Manautou (2008, p.153), interpretación estricta significa evitar la interpretación analógica; en cambio García Belsunce, citado por el mismo autor señala que la interpretación estricta o declarativa, es aquella que asigna a la norma “el alcance manifiesto o indubitable que resulta de las palabras empleadas que como dice Vanoni, el intérprete declara”. (López, 2012). Según la definición anterior, entonces el interpretar una norma en sentido literal llevaría a problemas de seguridad jurídica, un ejemplo tangible lo es en el caso del artículo 33 de la Constitución al establecer que todos los hombres son

iguales ante la ley, es decir, con una interpretación literal prácticamente las mujeres quedarían excluidas de toda norma jurídica.

Con base en el criterio lógico, como reseña (Nieto S., 2010) mencionando a Zertuche Muñoz, el método o criterio de interpretación en sentido lógico es aquella que atiende al sentido racional de la ley. Este método interpretativo surge como reacción en contra de la interpretación literal, debiendo comprender la totalidad. Así mismo (Villegas H. B., 1994), expone que este sistema interpretativo quiere llegar a resolver el interrogante de qué quiso decir la ley. Quiere saber cuál es el espíritu de la norma o su *ratio legis*. Según Savigny, la ley forma parte de un conjunto armónico, por lo cual no puede ser analizada en sí misma, sino relacionada con las disposiciones que forman toda la legislación de un país. El intérprete, además, debe actuar en concordancia con los principios constitucionales. Vale decir que según este método, la interpretación no se limita a las palabras de la ley ni al pensamiento del legislador. La interpretación lógica puede ser extensiva si se da a la norma un sentido más amplio del que surge de sus palabras.

En el mismo sentido, expone (Gamboa, 2000), se entiende, por tanto, que el legislador ha querido decir más de lo que la ley dice, en aras de la aplicación – o averiguación – de la razón de existencia de la ley. Así que las normas tributarias deben ser entendidas computando la totalidad de los preceptos que la integran, en forma tal que el propósito de la ley se cumpla mediante una razonable interpretación. En otro concepto muy similar al método lógico, reseña (Figuroa Mejía, 2010) la interpretación “adecuadora”, que se desprende de la interpretación sistemática. En primer lugar, este tipo de interpretación se utiliza al adaptar el significado de una disposición al significado ya establecido por otras disposiciones jerárquicamente superiores. En segundo lugar, se hace interpretación adecuada cuando se adapta el sentido de un texto normativo a los principios generales del derecho.

Para (Pérez, 2011), se le atribuye a las normas su significado que se supone “propio”. Esta técnica parte del supuesto del argumento del lenguaje “ordinario” “cotidiano” o “común”; “el habla de la gente” o “lenguaje popular” (aquí se hace a un lado el hecho de que existen “lenguajes populares” por región, clase social, actividades deportivas, laborales... las conocidas “jergas”). En esta técnica, puede darse el criterio de la disociación, que consiste en introducir en la norma interpretada una distinción que de acuerdo a una interpretación literal, el autor de la norma no hizo. Por último para el reconocido autor (Villegas H. B., 1994) se limita este método a declarar el alcance

manifiesto e indubitable que surge de las palabras empleadas en la ley, sin restringir ni ampliar su alcance. Como bien se aprecia, al citado artículo 10 de nuestro Código Civil expresamente reconoce este criterio de interpretación por cuanto establece que las normas se interpretarán conforme al sentido propio de las palabras.

Según la interpretación basada en el criterio sistemático, explica (Paredes), esta interpretación es la que busca extraer del texto de la norma un enunciado cuyo sentido sea acorde con el contenido general del ordenamiento al que pertenece. Procura el significado atendiendo al conjunto de normas o sistema del que forma parte. Un precepto o una cláusula deben interpretarse no de manera aislada, sino en conjunto con los demás preceptos o cláusulas que forman parte del ordenamiento o del negocio en cuestión. La razón es que el sentido de una norma no sólo está dado por los términos que la expresan y su articulación sintáctica, sino por su relación con las otras normas. Esto significa que existe una relación entre la norma que se va a interpretar y el resto de normas generales al cual forma parte, es decir, trata de que no se interprete una norma de manera aislada, sino debe armonizarse con las demás, dentro del todo del contexto al cual pertenece. Para (Nieto S., 2010), el criterio sistemático consiste en determinar el sentido y alcance de una disposición, cuando resulta contradictoria o incongruente con otras disposiciones o principios pertenecientes al mismo contexto normativo. Continúa el mismo autor explicando que la interpretación gramatical o letrista de las leyes es un método que, si bien no debe proibirse por el intérprete, sólo ha de aplicarse en relación con el método sistemático, según el cual el entendimiento y sentido de las normas debe determinarse en concordancia con el contexto

Con base en la interpretación por el criterio histórico, sus sostenedores dicen que la tarea del intérprete es desentrañar el pensamiento del legislador, ya que conocer la ley no es otra cosa que conocer la intención de quien la dictó. (Villegas H. B., 1994). Mencionando a (Viola, 2008), el elemento histórico tiene en cuenta la formación histórica de las normas que hay que interpretar, y comparando las situaciones jurídicas que preceden y siguen a la emanación de tales normas, trata de obligar al intérprete a que indague el significado de las normas en el momento de su entrada en vigor. Al considerar la *intentio legis* más que la *ratio legis*, la interpretación histórica puede tener interés tan sólo para disposiciones legislativas singulares, por tener presente cuál era la situación de la disciplina jurídica antes de la intervención del legislador y en el momento en el que ésta se produce.

En cuanto al criterio evolutivo, es como señala (Villodres), la interpretación evolutiva es aquella en virtud de la cual la interpretación de la ley debe cambiar cuando cambien las circunstancias en las que la ley debe ser aplicada. Es preciso en estos casos atender no a la voluntad del legislador que dictó la norma, sino a la “naturaleza de las cosas”. Es decir, al cambiar las circunstancias históricas (sociales, culturales, etcétera) en las que una ley debe ser aplicada, debe cambiar, evolucionar, igualmente el modo de interpretarla. Se atribuye así a un texto normativo un significado nuevo, distinto, del que históricamente había tenido. La interpretación evolutiva, afirma (Guastini, 2003), tiende a adaptar viejas o relativamente viejas leyes situaciones nuevas no previstas por el legislador histórico.

En palabras de (Gamboa, 2000), de esta forma, la ley es revivida por el intérprete quien le da un nuevo sentido y alcance que muchas veces no fue previsto por el legislador, tarea, como se ve “delegada” en el intérprete. Afirma (Villegas H. B., 1994) que el problema que se plantea este criterio consiste en enfrentar una nueva necesidad de la vida social con reglas jurídicas nacidas con anterioridad a las condiciones económicas, sociales, políticas y éticas que determinan la nueva necesidad. Ante la nueva realidad, debe investigarse cuál hubiera sido la voluntad del legislador y qué solución habría dado. El criterio sociológico, viene a ser el contrapeso del elemento histórico. No basta con saber por qué y para qué se dictó la norma en concreto, sino también si las nuevas circunstancias reinantes consienten o no, que permanezca invariado su sentido original. Reseña (Santamaría): El tipo de interpretación que nos ocupa valora un factor extrínseco a la Ley. Lo social, como factor que ayuda a integrar la norma, es elemento componente de la misma porque ayuda a su comprensión. Toda regla jurídica tiene un sustrato sociológico o socioeconómico, pero ese soporte, contemplado por el legislador no debe aprisionar la interpretación de la Ley hasta el extremo de impedir la interpretación evolutiva que aprecia las variaciones experimentadas con el discurrir del tiempo.

Sobre el criterio teleológico de interpretación, ilustra (Cajas Sarria, 2007) el criterio teleológico o finalista según el cual la norma tiene una intención o fin por cumplir, el cual se puede establecer en el contexto histórico en que esta fue creada. En este caso habría una finalidad de la norma, y otra sistemática de todas las reglas del sistema jurídico, que pueden manifestarse explícitamente en una norma o de postulados generales que reciben el nombre de principios. En cuanto al criterio funcional, si se atiende a los fines de la norma, más allá de su literalidad o su sistematicidad. La decisión jurisdiccional se

justificará considerando siete tipos de argumentos: 1) Teleológico, si se considera la finalidad de la ley; 2) Histórico, tomando como base lo que otros legisladores dispusieron sobre la misma hipótesis o analizando leyes previas; 3) Psicológico, si se busca la voluntad del legislador histórico concreto de la norma a interpretar; 4) Pragmático, por las consecuencias favorables o desfavorables que arrojaría un tipo de interpretación; 5) A partir de principios jurídicos, que se obtengan de otras disposiciones o del mismo enunciado a interpretar; 6) Por reducción al absurdo, si una forma de entender el texto legal implica una consecuencia irracional; y 7) De autoridad, atendiendo a la doctrina, la jurisprudencia o al derecho comparado. (Demeneghi)

Finalmente, es importante mencionar que los métodos de interpretación vistos y sus diversos tipos de argumentos que los conforman no necesariamente se aplican de manera separada o independiente, o inclusive, una de las interpretaciones que puede ser más acertada en la mayoría de sus argumentos, para obtener distintos enfoques del texto legal de la norma, a fin de aplicar en una decisión jurisdiccional que resulte más correcta a todo el panorama de interpretación, teniendo como su finalidad satisfacer las exigencias actuales de la situación concreta de su aplicación. Esto se aprecia en el oficio de la Dirección General de Tributación en donde se refirió en los siguientes términos:

*Del análisis expuesto, el tema consultado lleva a la necesidad de aclarar aspectos en torno a la correcta interpretación y aplicación del artículo 662 del Código de Comercio // El artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, en adelante Código Tributario, regula los principios de interpretación aplicables a las normas jurídicas tributarias, el cual señala lo siguiente:// "Artículo 6º.- Interpretación de las normas tributarias. Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común. La analogía es procedimiento admisible para "llenar los vacíos legales" pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones."// El 7 del citado Código, preceptúa que las situaciones que no puedan resolverse por las disposiciones del Código o de las leyes específicas sobre cada materia, se deben dilucidar aplicando supletoriamente los principios generales de Derecho Tributario y, en su defecto, los de otras ramas jurídicas que más se avengan con su naturaleza y fines // El artículo 10 del Código Civil, de aplicación supletoria, según lo establece el artículo 155 del Código Tributario, establece los diferentes métodos o formas de interpretación de las normas jurídicas:// "Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de ellas". //De acuerdo con la doctrina se han clasificado estos métodos interpretativos: en literal, lógico, histórico y evolutivo.// En aplicación del método literal de interpretación, de la simple lectura del citado artículo 662, se desprende que tanto el fiduciario como el fideicomisario, deben estar inscritos ante la SUGEF, para*

*que los traspasos de bienes inmuebles en propiedad fiduciaria se encuentren exentos del impuesto sobre traspasos de bienes inmuebles y de todo pago por concepto de derechos de registro y demás impuestos que se pagan por tal inscripción //No obstante, esta interpretación de la norma no conduce a dar respuesta a la consulta, más bien obliga precisamente al operador del derecho a ir más allá de la literalidad del artículo //Por tal razón, se procedió a utilizar el método histórico de interpretación referido en el artículo 10 del Código Civil. Lamentablemente, una vez revisadas las actas de discusión y aprobación de la Ley Nº 9069 de la Asamblea Legislativa, se tiene que el proyecto originalmente no incorporaba esta reforma, la misma fue agregada por moción; no obstante no existe discusión alguna o aclaración sobre lo que se pretendía con ella // Lo anterior nos lleva a una interpretación más armoniosa, en donde la norma no es analizada en sí misma, sino relacionada con las disposiciones que integran todo el ordenamiento jurídico del país, es decir, a través del método lógico, ya que mediante este sistema interpretativo se busca llegar a resolver el interrogante de qué quiso establecer la ley, saber cual es el espíritu de la norma o su ratio legis // A partir de este método, es necesario revisar la normativa relacionada con las entidades supervisadas y fiscalizadas por la SUGEF, por cuanto, la norma establece como presupuesto para otorgar la exención, que tanto el fiduciario como el fideicomisario deben estar debidamente inscritos ante la Superintendencia General de Entidades Financieras (SUGEF).*

Ahora bien, en cuanto al tema de la analogía en el Derecho Tributario como se mencionó anteriormente, el artículo 6 del Código de Normas y Procedimientos establece cuales son los métodos de interpretación para las normas tributarias, así mismo este numeral establece que "...La analogía es un procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no se pueden crearse tributos ni exenciones. Según el Diccionario de la Real Academia Española, en Derecho, analogía significa método por el que una norma se extiende, por identidad de razón, a casos no comprendidos en ella. (<http://dle.rae.es>, 2015), lo que significa darle una integración a la norma que se va a interpretar. Por ejemplo, ante una normativa que indique que se prohíbe la entrada con perros a un determinado lugar, en sentido literal no podrían ingresar específicamente ese tipo de animales, pero si se interpretara por analogía se entendería la norma que aparte de los perros tampoco podrían ingresar otro tipo de animales.

Como lo señala (Pérez Royo, 1998), mientras que la interpretación es una actividad cognoscitiva tendente a desvelar el contenido de un determinado texto legal o reglamentario, la integración, en cambio, presupone justamente la ausencia de texto o disposición directamente aplicable al caso objeto de examen. Suele repetirse, en este sentido, un texto de Carnelutti: "Un punto firme es que, cuando se habla de analogía, la norma o el precepto no existe. Si existiese quedaría excluido el presupuesto de la laguna

o deficiencia. No se trata, pues, de interpretar lo que el legislador ha dicho para conocer su verdadero pensamiento, sino de adivinar lo que habría dicho si hubiese previsto el caso. La diferencia entre analogía e interpretación se perfila ya claramente: *esta sirve para conocer lo que el legislador ha pensado; aquella, para conocer lo que habría pensado.* ( Carnelutti, *Teoría Generale*, pág. 144)

Así mismo, en la misma línea expone (Ferreiro, 1996) la interpretación supone un proceso lógico por medio del cual se trata de determinar cual es la voluntad del legislador expresada a través de una norma dada. La integración consiste, por el contrario, en un proceso lógico por el cual se trata de determinar cual hubiera sido la voluntad del legislador si hubiere previsto un caso que no ha tenido en cuenta. Como bien lo apunta (Navas, 2009), la interpretación presupone un caso regulado expresamente. La integración presupone un caso que no ha sido regulado.

Es decir, la solución ante las lagunas jurídicas es la integración, y hay lugar a ella cuando el operador jurídico, ante la ausencia de un precepto que regule el caso, o este sea oscuro, tiene que hacer uso de una serie de elementos que se pueden encontrar dentro o fuera del cuerpo normativo relacionado para poder establecer una adecuada respuesta (Galiano Maritan, 2012). Lo que busca la integración de las normas es que se vea el Derecho como un todo, para buscar un reparo ante la ausencia o insuficiencia de regulación para un supuesto específico. En el ámbito nuestro, el Código Civil de Costa Rica en su artículo 12 expresamente establece: *“Procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante en el que se aprecie identidad de razón, salvo cuando alguna norma prohíba esa aplicación.”*

Al respecto en un buen acierto sobre la analogía, la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo, San José, a las doce horas del doce de febrero del dos mil trece en la resolución **TFA N° 040-2013** manifestó lo siguiente:

*“...En conclusión tratándose del impuesto sobre las rentas percibidas por el trabajo personal dependiente o por concepto de pensión o jubilación, u otras remuneraciones por servicios personales, la afectación impositiva deberá estar expresamente a lo dispuesto en esa norma legal, sin que válida y legalmente pueda analógicamente de acuerdo con el artículo 6 del Código Tributario, extenderse a la imposición de ingresos por concepto diferente, que no reúnan las condiciones mencionadas. Al haberse determinado claramente que las sumas cotizadas al Régimen Obligatorio de Pensiones, pueden retirarse en un solo tracto, cuando la renta programada no supera el 10% del*

*monto de la pensión otorgada por el régimen básico, en modo alguno puede asimilarse al concepto jurídico de pensión, por no estarse ante ingresos periódicos como complemento de una pensión principal o básica. Además de que no se comparte el criterio de la oficina A quo, de que se estaría gravando la totalidad de ingresos en solo tracto, con lo cual desaparecería la proporcionalidad y progresividad de la tarifa establecida en el artículo 33 citado, violentándose los Principios de Proporcionalidad y de Capacidad Económica, toda vez que se aplicaría una tarifa indiscriminada a la totalidad de los ingresos brutos, con las únicas excepciones de un primer tramo exento y un segundo y único tramo del 10%, quedando la totalidad de las sumas restantes a devolver dentro del tramo del 15%, con lo cual se pagarían sumas mayores de impuestos, a los resultantes en el caso de aplicar los pagos proporcionales periódicos dentro de un retiro programado mensual...” (República de Costa Rica, Poder Judicial, Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N° 040-2013.)*

En otra oportunidad más reciente, el Tribunal Fiscal Administrativo en la resolución **TFA-360-2014**. San José, a las quince horas cuarenta y cinco minutos del catorce de julio del dos mil catorce corrigió a la Administración Tributaria en los siguientes términos:

*“...Con independencia de lo expuesto anteriormente, conforme a los hechos probados, esta Sala no puede caer en el mismo error de interpretación jurídica y desconocer que [...] soportó el cobro del Impuesto general sobre las Ventas, bajo una modalidad indebida; sea, la recaudación del mismo se dio a nivel de aduanas, por cuanto, está claramente probado en autos, que el bien importado -gaseosos no enlatados- no lo cubre la resolución 12-92 tal y como lo acepta la DGT en el oficio recurrido cuando señala “...Lleva razón el contribuyente al indicar que en nuestra legislación no encontramos una resolución que establezca un porcentaje que fije la utilidad estimada para la importación de bebidas gaseosas que no sean enlatadas, sea que vengan envasadas en otro material tal como plásticos, vidrio o cualquier otro tipo de material no retornable...” (Folio 4 del oficio 705-2012, 32 del expediente), y que a pesar de ello, para justificar su falta de acción -DGT-, recurre a la aplicación del artículo 6 del Código Tributario, para solventar dicho vacío legal, realizando a su vez una interpretación restrictiva y evolutiva como lo denomina, pero pasando por desapercibido el punto 5) del artículo 1° “Definiciones” del Decreto Ejecutivo N° 14082-H del 29 de noviembre de 1982, en donde claramente se indica que enlatado es en envase de hojalata. Si bien es cierto, que la analogía es un procedimiento admitido para llenar los vacíos legales, también lo es, que por su medio no es posible crear tributos. Ahora bien, está claro que el producto importado por la recurrente se encuentra afecto al IGSV -bebidas gaseosas-, pero con la aplicación del procedimiento de cobro a nivel de aduanas, el importador soporta un gravamen más alto que el producto fabricado a nivel nacional, lo cual crea una desventaja. No entiende esta Cámara como si el procedimiento aplicado a la aquí recurrente es con la finalidad de cobrar el impuesto a nivel de aduanas con la clara intención de facilitar una simplicidad en la recaudación, a esta altura, ha dejado transcurrir el tiempo desde la emisión de aquella resolución -12-92- hasta la fecha sin regular este tipo de mercancía importada, aduciendo para ello, que debe evolucionarse en el tiempo desde que se emitió aquella*

*resolución en el sentido de que hoy en día existen otros envases no retornables, como son precisamente las latas, envases de vidrio o plástico...” (República de Costa Rica, Poder Judicial, Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N° 0360-2014.)*

Reseña (Gamboa, 2000) que no debe aplicarse la analogía en el Derecho Tributario material o sustantivo respecto de los elementos estructurales del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos cuantitativos de graduación). De igual forma en lo referente a exenciones. Todo por vía de la restricción que el referido principio de legalidad impone. La mayoría de la doctrina acepta la analogía, pero lo hace con ciertas restricciones. La más fundamental, claro está, es que mediante la analogía no se pueden crear tributos. Por último, el reconocido autor (Costa, 2014) explica que la analogía es una forma de integración del derecho, ante un vacío legal, y no la interpretación de una norma existente, es decir, se admite la interpretación analógica, total o parcialmente, pero en una concepción que, a nuestro juicio, no contradice la esencia de instituto, que radica en que su utilización presupone la ausencia de una norma que regule la situación de hecho a considerar por el intérprete.

Un tema no menos importante que se debe mencionar en esta sección es la forma que se debe interpretar el hecho generador de las obligaciones tributarias, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios dice expresamente que se trata del presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación, ello significa que cuando se perfeccione el hecho generador en el sujeto pasivo entonces nace la obligación tributaria para este. Explica (Gamboa, 2000) que para el nacimiento de la obligación tributaria es necesario que surja concretamente el presupuesto que el legislador señala como apto para servir de fundamento a la ocurrencia de la relación jurídica tributaria, presupuesto de hecho al cual se le denomina hecho generador de la obligación tributaria. Este es el elemento más imprescindible de la obligación.

Ahora bien, habiendo definido el hecho generador en el párrafo anterior, se analizará este conforme a la manifestación de voluntad de las partes en cuanto estas han decidido realizar un negocio jurídico adoptando formas para llevarlo a cabo. El autor (Costa, 2014) explica que se plantea dos tipos de problemas: “la validez frente al derecho tributario de definiciones de ciertas situaciones dadas por otras ramas jurídicas y de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes”. La solución de ambos está regida por el

principio de prevalencia de la realidad generalmente de naturaleza económica, considerada por el legislador al definir el hecho generador. Esto ha sido objeto de mucha crítica, ya que se pueden vulnerar principios que son pilares del Derecho Tributario, como es el principio de legalidad y la seguridad jurídica. Es así que, el límite que se presenta a los contribuyentes entre lo permitido y lo vedado en materia tributaria, constituye una línea –en muchos casos–, muy tenue, motivo por el cual resulta de especial importancia comprender que el ahorro en el pago de los tributos a través de la adopción de determinadas formas jurídicas, no es un fin en sí mismo, ya que debe verse como una de las herramientas para hacer rentable el negocio que –además del ahorro–, tenga una finalidad extra fiscal que justifique su adopción por la empresa.

Mencionando nuevamente a (Costa, 2014), este dice que el principio de la realidad económica, al igual que la aplicación de la analogía en las condiciones vistas, constituye una clara manifestación de la autonomía del derecho tributario material. En el mismo sentido, (Founrouge, 1999) ha sostenido que este principio reconoce la autonomía del derecho tributario y adoptan el principio de la realidad económica o apreciación de los hechos, como base de interpretación de las normas fiscales, con prescindencia de las apariencias o exterioridades jurídicas. La autonomía del derecho tributario fue establecida, en el ámbito latinoamericano, en las Primeras Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (Montevideo, 1956), donde se ha sostenido:

*1º) El derecho tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del derecho por cuanto se rige por principios propios y posee institutos, conceptos y objetos también propios. // 2º) Por consiguiente, la norma tributaria debe precisar sus conceptos propios, señalando los elementos de hecho contenidos en ellos y, cuando utilice los de otras disciplinas, precisar el alcance que asigne a los mismos. (Julián Álvarez, <https://umtributaria1.files.wordpress.com>)*

Finalmente, como lo explica (Gamboa, 2000), el hecho generador no es, pues, simple y llanamente, un hecho económico, lo cual sería incorrecto, sino que al ser considerado por el Derecho Tributario como capaz de adquirir efectos jurídicamente trascendentes, los hechos políticos, económicos y sociales en general, pasan a ser considerados como hechos jurídicos. Es decir, que el aspecto del hecho generador que el legislador toma en cuenta para calificarlo en su idoneidad o aptitud para servir de punto de referencia, de indicación demostrativa de capacidad contributiva o económica del sujeto pasivo de la relación jurídica – tributaria. (Rodríguez Vindas, 1999) hacía referencia a que la evaluación o apreciación del hecho imponible, consiste en determinar la realidad de la

circunstancia o negocio en particular, con la finalidad de saber si corresponde o no a la aplicación de la norma del derecho tributario sustantivo.

## **Sección II: La realidad económica, su validez y contenido**

Tiempo atrás, las personas que aplicaban las leyes no podían tomar en cuenta la realidad económica para resolver procedimientos sobre cuestiones tributarias, por tener que aplicar los criterios convenciones del derecho privado para la interpretación de la norma tributaria. El principio de la realidad económica tiene su origen en las Ordenanzas Tributarias Alemanas de 1919 (República de Alemania, 1919). Su principal propulsor, Enno Becker, inspiró la formula del artículo 4 de estas ordenanzas, norma que textualmente contemplaba: “En la interpretación de las leyes tributarias debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias”. Menciona (Zambrano) citando a Fernando Sainz de Bujanda (Hacienda y Derecho, 1973, página 586 y siguiente), que 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”. De ahí que los interpretes de Derecho Tributario no deben partir de las formalidades, sino más bien de los presupuestos de hecho y de su verdadero significado; así lo reseña (Gamboa, 2000) y este dice que la interpretación según la realidad económica surge, entonces, a partir de la combinación de el fin y el objeto de la ley, de la significación económica de la misma y de los hechos tal y como han sucedido realmente. Posteriormente, el método de la interpretación conforme a la realidad económica se extendió a otros países europeos, como Francia e Italia, para llegar finalmente a nuestro continente, donde bajo la influencia de Dino Jarach se implantó en la legislación argentina a partir de 1947.

En cuanto al método de interpretación económico toma en cuenta las implicaciones económicas de las normas de carácter tributario, según (Aguilar, 2003) lo llama “método de significación económica”, cuyo origen es en la Escuela de la Interpretación Libre, porque analiza y toma en consideración las circunstancias económicas bajo las cuales surgió la norma a interpretar, estableciendo el alcance de acuerdo a las razones económicas que imperaban en ese momento y que actualmente rigen, pero, debe

cuidarse que invariablemente la redacción del precepto a dilucidar permita adecuar el sentido jurídico o económico de la disposición implicada, pues, consideremos que en materia tributaria los resultados progresivos están prohibidos. En ese sentido, las normas tributarias deben atender la significación económica.

Como se desarrolló en la sección anterior, la ley tributaria, por su propia naturaleza, no es una norma diferente a cualquiera de otras ramas de Derecho y, por tal razón, estas deben ser interpretadas bajo los mismos criterios de interpretación que existen para cualquiera de las otras normas del derecho común. Es decir en la interpretación de las leyes tributaria se puede utilizar tanto el método histórico, que comprende la revisión de los documentos preparatorios y los precedentes históricos de la ley, así como el método lógico cuyos resultados, pueden ser restrictos o extensos del texto de la ley. En materia tributaria, no cabe ninguna duda de que la realidad normada, o sea, los hechos a los que deben aplicarse las leyes tributarias, son de naturaleza económica. Existe, pues, un estrecho vínculo entre la ley tributaria y el hecho económico regulado por aquélla. (Villena, <http://www.ipdt.org>, 2004). En ese sentido, (Vanoni, 1961) citando un informe presentado al parlamento Alemán que indicó “particularmente en las leyes impositivas es esencial que se tenga convenientemente en cuenta el nexo de la ley con la economía nacional y el fin que debe alcanzarse con la ley. Incluso, debe tenerse en cuenta el cambio de los conceptos dominantes en el transcurso del tiempo si no se quiere incurrir continuamente en el momento de aplicación de la ley en contradicciones con la opinión general”

Para (Villegas H. B., 1994), el fundamento de la interpretación según la realidad económica está en que, “el criterio para distribuir la carga tributaria surge de una valoración política de la capacidad contributiva que el legislador efectuó teniendo en cuenta precisamente la realidad económica. Siendo ello así, solo se lograr· descubrir el verdadero “sentido y alcance” de la ley, recurriendo a esa misma realidad económica que se quiso aprehender en el momento genésico del tributo” El método de interpretación de la realidad económica ha sido utilizado también como una forma para la aplicación de las normas tributarias, cuando estas ya han sido interpretadas por los métodos jurídicos tradicionales. Es decir, trata es de averiguar si los presupuestos a los que se aplican las normas legales están comprendidos dentro de la hipótesis de la norma legal, por lo que no importa la forma legal que tengan esos hechos, sino más bien lo que importa en este caso es la realidad o significación económica que las partes le han querido dar a la hora

de realizarlo. En el mismo sentido, se prescinde de la forma adoptada para arribar a los hechos como son en realidad.

El reconocido jurista (Jarach, 1983) señala al respecto que: “Debe distinguirse en los actos o negocios jurídicos entre la voluntad de las partes de realizar una determinada operación económica, como por ejemplo, una compraventa o una locación, del fin práctico o de hecho que las mueve (intención empírica o *intentio facti*) la voluntad de someter sus actos o negocios al régimen jurídico establecido en las leyes del derecho privado (intención jurídica o *intentio juris*).” Para (Gamboa, 2000), efectivamente los contribuyentes gozan de una capacidad de ejercicio de derechos propia de su capacidad jurídica general y en la práctica y uso de esta pueden recurrir a todas las formas que el Derecho les permite. Para sus negocios y empresas regularmente tienen que celebrar contratos que les brinde seguridad jurídica negocial. Esos negocios y empresas se enmarcan dentro de los presupuestos de hecho de obligaciones tributarias, regularmente.

Al contribuyente, puesto que usa aquellas formas, propias por lo general de la contratación privada, no siempre debe vérselo como alguien que las va a utilizar para eludir la obligación tributaria. Como decía (Ferreiro Lapatza, 2005) “El Derecho es una técnica de organización social que utiliza como instrumento “esencial” la norma jurídica integrada en un “sistema” que nos dice cómo debemos “conducirnos” en relación con “los demás”. Qué acciones “sociales” están “prohibidas”, cuáles están “permitidas”, cuáles están “ordenadas”.” Ahora bien, con fundamento en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, el intérprete de la norma, sea en este caso la Administración Tributaria, en aplicación del Principio de Realidad económica, tiene amplias facultades para desconocer formas jurídicas cuando estas manifiestamente distorsionen la verdadera intención. Para ello es importante diferenciar entre los conceptos de elusión y evasión.

Como se ha venido desarrollando, los contribuyentes en su capacidad jurídica y libre comercio, pueden celebrar entre si negocios optando por un sin número de formas de negocios jurídicos que les ofrece el derecho privado, en muchas ocasiones estas formas se distorsionan con el único fin de minimizar las obligaciones tributarias. Es decir, existe una delgada línea entre lo que se conoce como elusión y la llamada evasión y meramente reside en un aspecto legal: unos esquivan la obligación con todas las de la ley, y otros esquivan el pago de impuestos mediante actos fraudulentos. Sobre el primer concepto, el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, donde se asemeja elusión y evasión al señalar que eludir significa “ esquivar una dificultad, un problema o

evitar algo con astucia o maña” mientras que el término evadir puede tener cualquiera de los siguientes significados: “Evitar un daño o peligro inminente; eludir con arte o astucia una dificultad prevista; fugarse, escaparse,” (Barron, 1995) explica que la elusión fiscal se refiere al acto de "...esquivar la aplicación de la norma tributaria para obtener una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no se realizaría si éste no pusiera en práctica hechos, actos o negocios jurídicos con la finalidad dominante de evitarla”. El autor (Salto van der Laet, 2002) añade a la vez que produce la elusión de la norma tributaria cuando “se perfeccionan los presupuestos de Derecho CM1 consistentes en la elección de tipos contractuales o de arquitecturas contractuales con el único (o principal) fin de minimizar la respectiva carga tributaria.”

Reseña (Arana Landín, 2009) compartiendo la opinión de CARRASQUER CLARI (2002, pág., 373): “La conducta de elusión fiscal se identifica con la actividad dirigida a impedir el perfeccionamiento del presupuesto de hecho del tributo. La necesidad de distinguir estos comportamientos de aquéllos en que la “no realización” del hecho imponible con fines de ahorro resulta irreprochable, exige una delimitación más precisa del fenómeno elusivo que, sin embargo, solo puede hacerse respecto a cada ordenamiento jurídico y en directa relación con el mecanismo previsto para su corrección. La elusión fiscal es, en definitiva, un concepto relativo.”

El Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, del Segundo Circuito Judicial de San José, Goicochea en la sentencia N 064-2013-VI, a las dieciséis horas del veintitrés de abril del dos mil trece, en cuanto a la percepción del concepto de elusión ha dicho lo siguiente:

*“...Desde este plano, el agente público debe transitar con cuidado a través de las pruebas y la realidad que subsiste en el fondo del cuadro fáctico, para dilucidar la verdad real de los hechos (la realidad económica). Para esto, es fundamental que aborde con precisión, si las figuras utilizadas son mecanismos de elusión que en el fondo, ocultan una realidad material distinta a la formal cuya intencionalidad última es la reducción de las cargas contributivas, o si por el contrario, existe una armonía entre ambas realidades y no se genera ningún quebranto a los deberes tributarios. Tal conjetura no puede sustentarse en meras apreciaciones subjetivas, sino en una ponderación integral de las pruebas aportadas u obtenidas en el procedimiento de fiscalización, siendo que la negación del valor probatorio de elementos documentales, no puede, en todos los casos ser desconocido por una mera sospecha. Resulta de rigor en tales casos, apoyarse en criterios sólidos que permitan establecer las causas por las cuales, ha de desconocerse el alcance formal de esos elementos, así como los argumentos que permitan establecer las causas que sostienen la interpretación dada a*

*esas transacciones. Lo opuesto llevaría a una arbitrariedad en el ejercicio de tales potestades, a la postre, un abuso de poder que no encuentra respaldo en nuestro ordenamiento. Así, esto es indispensable para luego inferir con certeza razonable, si la relación jurídica suscrita entre privados es un *fraus legis*, o si más bien, se trata de un negocio sin efecto lesivo para los intereses del fisco...” (República de Costa Rica, Poder Judicial, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Voto N° 064-2013-VI)*

Conforme a esta sentencia, parece que el Tribunal habla de dos tipos de elusión: una que trata de ocultar una verdad distinta a la que es, y otra que, por el contrario, sí encuentra armonía con los hechos y que no genera quebranto con las normas tributarias. Sin embargo, no se debe confundir la elusión como algo lícito, es decir, no todo acto elusivo, apegado a la ley que permita un ahorro fiscal podría considerársele lícito. Para ello es importante definir los conceptos de elusión lícita y elusión ilícita.

La elusión lícita la envuelve un concepto más de libertad a los contribuyentes a la hora de desarrollar actividades de índole económica, es decir, estos pueden ordenar sus actividades económicas utilizando formas jurídicas amparadas a la ley que le permitan cierto ahorro fiscal, conocido esto como planificación fiscal o economías de opción. Para (Rosembuj, 1999), la elusión fiscal significa esquivar la aplicación de la norma tributaria, sea por torsión o distorsión, para lograr una ventaja patrimonial por parte del contribuyente, que no realizaría si no se pusieran en práctica, por su parte, hechos, actos o negocios jurídicos con la finalidad única de soslayarla. Desde esta perspectiva, se puede decir que en la elusión lícita se pueden encontrar tanto comportamientos permitidos con resultados legítimos, como es el caso de la mencionada economía de opción. (Giuliani Fonrouge, 2003) sostiene que hay elusión cuando las acciones u omisiones tendientes a evitar o disminuir el hecho generador se realiza por medios lícitos, sin infringir la ley. Es decir, bajo estos conceptos se podría pensar que se elude lícitamente el pago de impuestos cuando se utilizan mecanismos permitidos que no rocen con la ley pero que estén dentro del marco jurídico aceptado de esta.

En cuanto a la elusión lícita, nuestra Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. San José a las catorce horas cuarenta y ocho minutos del doce de noviembre de dos mil nueve, en su resolución Res. 001181-F-S1-2009 contradice lo resuelto por el Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Séptima, Voto N° 009-2008-VII quien se ha pronunciado de la siguiente manera:

*“...Lo anterior responde a una de las particularidades del Derecho Tributario, en la medida en que su objeto es la imposición de tributos a la capacidad*

*económica, la cual se desarrolla, en términos generales, de acuerdo a figuras propias del derecho civil y comercial. Ahora bien, debe distinguirse que la elusión puede ser legítima (conocida también como economía de opción) o ilegítima (la cual hace referencia al uso que comúnmente se le asigna). La primera se da cuando el precepto tributario, ya sea porque lo dispone en forma expresa, o bien ante la existencia de un supuesto de no sujeción, genera en el contribuyente la posibilidad de elegir entre distintas vías para estructurar la actividad o para generar una renta, lo que deriva, en consecuencia, en un ahorro tributario. La segunda, por su parte, se refiere a aquellos casos en que la reducción o abstracción se da como consecuencia de uso indebido o erróneo de los instrumentos jurídicos que dispone el ordenamiento, lo cual se puede manifestar mediante un abuso de las formas o un fraude de ley. En estos casos, el sujeto pasivo suscribe una serie de actos que, analizados en forma independiente, resultan lícitos, válidos y eficaces, pero que, analizados desde el punto de vista material, tienen por finalidad omitir la aplicación de aquella norma jurídica que regula la relación jurídico-tributaria. Resultado de lo anterior, frente a una situación como la comentada, lo procedente no es la nulidad del acto, sino por el contrario, su imposibilidad desde el punto de vista tributario, y consecuentemente, el despliegue, en el caso concreto, de los efectos previstos por la norma eludida y que se pretendieron evitar...”*

Continúa el Criterio del Tribunal Contencioso Administrativo de la siguiente manera, puesto que se debe respetar un derecho que consiste en que las empresas pueden organizar sus negocios de la manera que más les convenga siempre y cuando se enmarque dentro de formas lícitas:

*“...Desde esta perspectiva, no puede el Fisco, aún en ejercicio de sus funciones fiscalizadoras, cuestionar las decisiones que el contribuyente, sea este físico o jurídico, adopte en el ejercicio de su derecho a administrar de la manera que considere más adecuada, la actividad que realiza, y menos aún la conveniencia de estas, salvo que estas resulten contrarias al orden público, el cual se encuentra definido, para la materia en cuestión, por la ley. Esto supone que los Órganos fiscalizadores y jurisdiccionales deben ejercitar sumo cuidado al valorar los elementos de convicción a partir de los cuales se pueda inferir que el comportamiento del contribuyente constituya una elusión, en sentido estricto, o una economía de opción...” (República de Costa Rica, Poder Judicial, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Séptima, Voto N° 009-2008-VII)*

Ante este criterio, la citada Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia se pronunció, sin embargo, lo que debe analizarse es la naturaleza económica de las transacciones y no la forma jurídica adoptada, es decir, siempre y cuando la apariencia sea lícita y ofrecida por el derecho privado, no debe cuestionarse sino más bien los efectos de la transacción económica:

*“...Yerra el Tribunal al argumentar que “lleva razón la representación de la parte actora, en cuanto a que al no haber prohibición legal para que un sujeto*

*de derecho privado, adopte esta clase de decisiones (Principio de Autonomía de la Voluntad), la Tributación se encuentra inhibida de cuestionar estos extremos, cuando ellos no presenten ningún nivel de vinculación con la determinación tributaria en un caso concreto.” Tal y como se expuso en los considerandos anteriores, el principio de realidad económica es una medida anti elusiva, siendo que una de las características de la elusión es que se utilizan actos jurídicos válidos o lícitos (o en los términos utilizados por el Tribunal, que no se encuentra prohibidos), siendo que la labor del operador jurídico, en este caso el juzgador, va más allá de esta determinación, debiendo verificar si existe un desacato del ordenamiento jurídico tributario mediante un fraudem legis o un abuso de las formas. Precisamente, un estudio detenido de las circunstancias apuntadas por el auditor fiscal revela que existen razones suficientes para considerar que se trata de un mecanismo utilizado con una finalidad elusiva...” (República de Costa Rica, Poder Judicial, Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Res. 001181-F-S1-2009)*

Por otra parte, cuando se habla de elusión ilícita, básicamente obedece a cuando los contribuyentes abusan de las formas jurídicas. Uno de los muchos tributaristas (Villegas H. B., 1993) destacados como lo es y este considera a la elusión ilícita como una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes” Es decir, debe haberse manifestado una atipicidad o anormalidad de la realidad económica de las formas adoptadas con el fin de disminuir el pago de los impuestos. En la elusión hay un ocultamiento de la realización del hecho generador mediante simulación o mal uso y de cierto modo intencionado de la norma tributaria prevista, con el fin de obtener ahorro fiscal mediante el fraude de ley y engaño a la autoridad tributaria. En este sentido (Baza de Lafuente, 2005) explica que la evasión legal o elusión propiamente ~ que consiste en comportamientos activos u omisivos no prohibidos por la ley tendentes a evitar o esquivar la satisfacción de un impuesto, bien mediante la no realización de un hecho imponible (ej. abstención del consumo de un bien gravado) o bien, utilizando para ello una ley de cobertura (fraude a la ley). Además, señala (Wilhelm Kruse, 2001), “que la elusión evita el nacimiento de la obligación tributaria, en contraste con el derecho, de lo contrario, se verificaría un ahorro de impuesto. La evasión encubre el presupuesto de la obligación tributaria surgida.

El fraude fiscal que es un delito, no se confunde con el fraude a la ley, que puede generar elusión”. Para concluir la idea sobre el concepto de “elusión ilícita” o *strictu sensu*, se puede indicar que es el tipo de elusión que debe ser puesta en atención por la Administración Tributaria, pues es contraria en todo sentido al espíritu de la norma por lo que incluso calificaría como fraude de ley o abuso de formas, temas que se desarrollarán

más adelante. Al respecto el Dr. (Salto van der Laet, 2002) ha señalado lo siguiente. “El término elusión hace referencia a todo mecanismo ilegítimo, no ilegal, dispuesto por los contribuyentes para obtener un ahorro fiscal. Así, fundamentarse en medios imperfectos no afines con el objeto mismo del ordenamiento, en donde la noción del ahorro fiscal sea la causa principal.

En este sentido, la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, San José, a las catorce horas cuarenta y ocho minutos del doce de noviembre de dos mil nueve, en la resolución N° Res. 001181-F-S1-2009 se ha pronunciado de la siguiente manera:

*“... VI- La elusión fiscal strictu sensu, puede ser considerada como la acción del contribuyente que busca el uso indebido e inapropiado de las formas jurídicas que dispone la ley, para reducir o abstraerse de la obligación jurídico tributaria. En estos casos, el sujeto pasivo suscribe actos que en el fondo no constituyen otra cosa que una simulación de un negocio jurídico, cuyo objeto no es el que se encuentra expresado, sino, el de evadir los tributos y reducir su deber contributivo...Es por ello que dentro de la dinámica tributaria, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios en sus numerales 8 y 12 implementa el principio de realidad económica, como mecanismo que permite a la Administración prescindir de las verdades formales y adentrarse en la relación privada a fin de tratar de desentrañar la realidad material subyacente en el negocio y de esa manera, definir si la forma utilizada es un escudo para minimizar las cargas impositivas, caso en el cual, se deberá ajustar ese deber a su correcto cauce, o si por el contrario, es un acto lícito y legítimo. Para tal objeto el Fisco cuenta con amplias facultades de fiscalización e investigación, cuyo ejercicio, en caso de determinar que las medidas del contribuyente se direccionan en el fondo a reducir la base imponible del impuesto, le permiten hacer un traslado de cargos tributarios, que da inicio a un procedimiento para reajustar la base de cálculo y la tarifa del gravamen...” (República de Costa Rica, Poder Judicial, Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución N° 001181-F-S1-2009)*

En términos generales, nuevamente el reconocido tributarista Salto van der Laet (2002), indica que el obligado tributario tiene la posibilidad de actuar de modos distintos al enfrentarse con la norma jurídica. Entre las posibilidades de acción que le presenta el ordenamiento, se encuentra la de no realizar el hecho generador, pero consiguiendo el beneficio tributario que este le otorgaría. Esto es, que rodea el hecho generador contenido en la norma tributaria, pero consiguiendo un resultado similar al que si hubiera realizado tal. Es decir, con base en lo que se ha expuesto, entonces se podría decir que la elusión lícita es un tipo de economía de opción y la elusión ilícita es la llamada elusión en *strictu sensu*; en el primer tipo la acción u omisión se lo ha permitido la ley, mientras que en el segundo concepto se realiza el acto sin que la norma expresamente lo autorice.

Con respecto al otro concepto de evasión, (Sampaio Doria, 1971) define la evasión tributaria “lato sensu” como toda y cualquier omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de una obligación tributaria. La acción y omisión de los que están adscritos a la satisfacción de un deber fiscal resulta, por consecuencia, en la supresión, disminución o aplazamiento de una entrada financiera a la Hacienda Pública y, excepcionalmente, en la falta de cumplimiento de la obligación tributaria accesoria que puede permitir ocultar la existencia de una evasión económica primaria, de forma tal que, directa o indirectamente, el objetivo principal obtenido por la evasión es siempre un ingreso de naturaleza tributaria. El Tribunal Fiscal Administrativo, en la resolución 233-P-01 emitida el 30 de agosto del 2001, afirmó respecto de cuando se está en presencia de evasión tributaria, lo siguiente:

*“(…)Tribunal estimó que el principio de realidad económica es únicamente aplicable cuando se está en presencia de una evasión fiscal, es decir, cuando el contribuyente haya adoptado una forma jurídica anormal, atípica o inadecuada para la obtención de un resultado económico; pues no toda ventaja fiscal, cuya “concreción es posible y lícita” representa una atipicidad cuyo fin sea la evasión tributaria(…)” (República de Costa Rica, Poder Judicial, Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N° 0233-2001.)*

Según (Tacchi, 1994) el significado del término evasión, es un concepto genérico que contempla toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado. Una definición más precisa, el mismo autor, indica 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. En una reciente posición la Sala Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo, No. TFA-237-2011. San José, a las diez horas treinta minutos del trece de mayo del año dos mil once, se ha pronunciado en los siguientes términos:

*“...Es decir, está reconocido en el acta de hechos, no impugnado por el contribuyente, y sin existir alguna prueba que haga dudar de la veracidad de dicha acta, que es un práctica (sic) normal del negocio fiscalizado, la no emisión de facturas, así como el no cobrar los impuestos de servicios y venta; lo que indudablemente significa que el contribuyente contribuye a la evasión de los impuestos que por ley le corresponden cobrar a los consumidores finales para posteriormente depositar y trasladar oportuna y efectivamente al*

*erario público; valiéndose para ello, de la no emisión de facturas en el momento de la compraventa. Del acta de hechos, no refutada por el contribuyente, sin que se presentaran pruebas que desacrediten o demuestren una verdad distinta a la que en el documento describen los funcionarios con su fe pública, ha quedado debidamente expresado por el encargado del comercio la conducta lesiva al erario público, es una constatación indubitable de la conducta antijurídica del contribuyente, se ha comprobado la voluntad de incumplir con los deberes que legalmente le establecen la Ley del Impuesto General sobre las Ventas y la Ley del Impuesto de la Renta, encuadrándose dicho comportamiento en la conducta legalmente tipificada en el artículo 85 del Código Tributario...” (República de Costa Rica, Poder Judicial, Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N.º 0237-2011.)*

De modo que, según lo visto anteriormente, “El concepto está compuesto por la disminución o eliminación del monto del tributo por parte de quienes estando obligados a abonarlo no lo hacen y el irrespeto a una norma tributaria. Evasión es el incumplimiento, ya sea total o parcial, por parte de los contribuyentes, en la declaración (deber formal) y pago (deber material) de sus obligaciones tributarias”. (Folco, 2004)

Ahora bien, un tema que viene estrecho con la elusión de las normas tributarias, tiene que ver con el fraude de ley, y este es un comportamiento que consistente en la realización de un determinado acto o negocio que, sin embargo, se oculta bajo la apariencia de un hecho imponible diferente al que le correspondería según su naturaleza, siéndole de aplicación como consecuencia de ello otra norma distinta, consiguiendo así un menor gravamen de los que hubiera resultado por aplicación de la norma defraudada. (<http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com>). Esto quiere decir que a través de una norma más favorable en términos de elusivos, se trata de aprovechar y sacarle ventaja al fisco al fin de no utilizar la norma de menos favorable, lo que significa entonces utilizar una norma tipo cobertura ante la norma principal, por ejemplo, para evitar el pago del impuesto de traspaso de bienes inmuebles de una propiedad con casa inscrita bajo nombre de persona jurídica, antes de ejecutar una compraventa del inmueble, se utiliza la norma que permite el traspaso de acciones de la sociedad anónima, así que lo que se traspasa es la titularidad de las acciones y no la del inmueble por lo que se evita el hecho generador del impuesto citado.

Para el reconocido autor (Rosembuj, 1999) son “casos en que por caminos tortuosos, se combinan actos aisladamente válidos, pero que, en su conjunto, llevan a un resultado absolutamente prohibido por la ley. Otra definición que nos da el autor anterior citado a este es: “(...) creación artificial de una situación jurídica, aparentemente legal y ajustada a Derecho, pero dirigida a obtener un resultado prohibido o contrario al ordenamiento

jurídico. Es decir, en el fraude a la ley no hay ninguna simulación de circunstancias sino más bien las aparenta correcta logrando así una reducción de las obligaciones tributarias materiales.

Ahora bien, Los requisitos que identifica (Rosembuj, 1999) para la configuración del fraude de ley, son:

a. Actos realizados al amparo del texto de una norma: La norma en que se amparan los actos se denomina norma de cobertura, siempre que su protección no sea suficiente ni completa con el propósito de soslayar la norma imperativa o prohibitiva aplicable. Lo que el autor del fraude persigue es una subsunción correcta –pero injusta- en el texto de una norma: letra, espíritu, finalidad.

b. Perseguir un resultado prohibido: El resultado perseguido y obtenido es el que determina la consecución del fraude de ley, resultado prohibido o contrario al ordenamiento jurídico, para cuya materialización, no sería tanto el hecho de engañar o defraudar, sino más bien el perseguir con éxito el resultado que el ordenamiento jurídico prohíbe.

c. Posibilidad de aplicación de la norma transgredida: El efecto del fraude de ley es la aplicación de la norma defraudada, primeramente los actos que se consideran ejecutados en fraude de ley, pierden la protección que les brindaba la norma de cobertura, por lo que el acto es sometido por entero a la ley transgredida, con las consecuencias que supone su vulneración.

En el ordenamiento tributario costarricense no existe norma expresa sobre los actos cometidos en fraude de ley, sin embargo, complementariamente se utiliza lo regulado en el artículo 20 del Código Civil el cual dispone que los actos realizados al amparo de una norma jurídica que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiera tratado de eludir. El reconocido especialista en Derecho Tributario (Salto van der Laet, 2002) señala que por su naturaleza correctiva puede ser un instrumento efectivo para el control y la fiscalización; sin embargo es necesaria la incorporación de esta figura en la normativa tributaria nacional como una cláusula general anti-elusiva que le de sustento formal y sustantivo, tema que se desarrollara en el siguiente capítulo.

Explica (Gamboa, 2000) que otro aspecto de suma importancia es el referido a la calificación jurídica, que queda sumergido en una actividad de interpretación de las normas y de los hechos, por cuanto hay una norma que se esquiva y la situación fáctica deja a las demás normas insuficientes a efectos de procurar su aplicación. Ello por cuanto la calificación jurídica solo puede atenerse al significado real del negocio, dejando de lado el disfraz, el procedimiento o los rodeos que el contribuyente ha utilizado para procurar su resultado elusivo. Reseña (Rosembuj, 1999), el fraude de ley se produce desde el momento en que el negocio jurídico o contrato es un medio para eludir la aplicación de una norma imperativa. Pero, a diferencia de aquellos actos que contrarían en forma directa la regla imperativa y cuya consecuencia es la nulidad de pleno derecho de estos, en el fraude a la ley, la antijuricidad no se manifiesta inmediata sino mediatamente; no directa sino oblicuamente: la conducta empleada se expresa mediante negocios jurídicos realizados conforme a derecho. Por lo que es importante entonces reconocer dos puntos básicos, según (Gamboa, 2000): uno, la búsqueda de un resultado elusivo; dos, el empleo de negocios jurídicos o contratos como medios lícitos de obtener el resultado pretendido.

## Capítulo 2: El Principio de Realidad Económica, su aplicación e interpretación

En el tema que nos ocupa, el Principio de Realidad Económica puede ser utilizado desde dos vertientes, la primera como criterio de interpretación de normas tributarias en donde lo importante es la significación económica de las mismas, desarrollado en el capítulo anterior, y como segunda vertiente que se desarrollará en este capítulo, como herramienta para prescindir de las formas jurídicas cuando se haya demostrado que existe un uso inapropiado de las formas. Mediante la aplicación de este principio, el intérprete tributario tiene entonces la facultad de utilizarlo como herramienta para desconocer los formalismos de las figuras y prescindir de estas ello siempre y cuando se logre demostrar que se está perjudicando al Estado. En el presente capítulo se analizará la aplicación e interpretación de la realidad económica a partir de temas como el fraude de ley, la autonomía del derecho tributario sobre otras ramas del derecho privado, la prevalencia de la substancia sobre la forma y la doctrina del levantamiento social, así como se ha desarrollado en el derecho comparado. Como lo menciona el Dr. Adrián Torrealba Navas en el prólogo de la obra de (Gamboa, 2000) al manifestar que es sin duda una tarea difícil asegurar que el principio de la realidad económica sea interpretado y aplicado en el contexto de un delicado equilibrio entre los intereses públicos que tutela la Administración Tributaria y los legítimos intereses de los contribuyentes en el desarrollo de sus actividades económicas de la manera más eficiente.

Para ello, en la segunda sección del presente capítulo se desarrollará un análisis de la postura jurisprudencial del Tribunal Contencioso Administrativo, siendo necesario realizar un breve vistazo a varios pronunciamientos judiciales a fin de poder vislumbrar cómo ha sido la interpretación y aplicación del Principio de la Realidad Económica consagrado en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimiento Tributarios. Mediante el uso de este artículo, el juez tiene el insumo necesario del cual echa mano para poder aplicarlo en desentrañar la realidad de los negocios jurídicos que adoptan los contribuyentes en sus actividades económicas. Es que a través de esta herramienta se facilita la labor del intérprete para prescindir de las formas jurídicas que en algunos casos constituyen maniobras para evitar las cargas tributarias pero también es claro que en muchas ocasiones el uso de esta facultad ha llevado a grandes abusos y el principio bajo estudio ha sido utilizado con una finalidad que no es la típica ni la normal.

## **Sección I: El Principio de Realidad Económica en el Derecho Comparado.**

El principio de realidad económica se encuentra regulado en los artículos 8 y 12 de nuestro Código de Normas y Procedimientos Tributarios, como se ha venido desarrollando a lo largo de la presente investigación el significado de este principio parte de la concepción de que la interpretación de las normas jurídicas tributarias se deben hacer con base en la significación económica del hecho generador o hecho impositivo. Se ha sostenido que mediante la interpretación con criterio económica se trata de evitar la violación de un principio sustancial del ordenamiento jurídico y de los sistemas tributarios, como es el de igualdad ante la ley, evitándose que quienes obtienen los mismos resultados económicos sean gravados distintamente por la mera utilización de "apariencias o formas" jurídicas no usuales o inapropiadas, o pensadas con el único propósito de evitar el ingreso del gravamen. (Miodini, 2012)

En ese mismo sentido, el reconocido autor argentino (Giuliani Fonrouge, 2003) nos dice que la disposición – significación económica- fue incorporada con un fin práctico para que los jueces se apartaran del formalismo conceptual y para que prescindiendo de las formas o apariencias jurídicas, aplicaran las leyes fiscales según la realidad de los hechos económicos, no siempre coincidente con aquellas. Ahora bien, el autor costarricense (Navarro Fallas, 1998) indica que no es suficiente definir el principio de interpretación conforme con la realidad económica como ha hecho la jurisprudencia administrativa y judicial, en el sentido de que consiste en la facultad que tiene la Administración como intérprete de las normas jurídico tributarias para prescindir de las formas jurídicas propias de otras ramas del Derecho y descubrir la realidad, cuando estas formas son inapropiadas a la realidad de los hechos gravados o poseen un fundamento o finalidad distinto al de la norma tributaria. Al respecto el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece en su párrafo primero que: “Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.” Lo anterior significa que en base al principio de realidad económica, el intérprete puede prescindir de las formas jurídicas adoptadas cuando estas ocultan la verdadera realidad del tributo. En resolución N° TFA 213-97, el Tribunal Fiscal Administrativo se pronunció en los siguientes términos:

*La jurisprudencia tributaria ha confirmado en repetidas ocasiones el criterio que sostiene esta Gerencia, en relación con las facultades de la*

*Administración para valorar situaciones como la presente, manifestando con toda propiedad sobre la aplicación del criterio de la prevalencia de la realidad económica sobre las meras formas jurídicas, lo siguiente: "... el intérprete no debe obligarse por las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes, los cuales pueden elegir las formas o sistemas jurídicos más convenientes para sus intereses, pero sin embargo, el legislador ha previsto que ese mecanismo no debe violentar ni afectar las obligaciones para con el fisco. "... La literatura tributaria, jurisprudencia extranjera y nacional, ha sido conteste y afín, cuando se ha concluido que las formas adoptadas por los contribuyentes son irregulares, atípicas, anormales o inadecuadas a la realidad de los hechos económicos sujetos a fiscalización, prescindiéndose en tales casos, del formalismo conceptual, de las apariencias jurídicas establecidas por las partes, sin tener que acudir a acciones relativas a nulidad o simulación de los actos jurídicos celebrados por las personas. ..."* (República de Costa Rica, Poder Judicial, Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución Nº 213-1997.)

Para el reconocido profesor (Jarach, 1982) explica 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 substancial 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. Es decir, citando al doctor (Zambrano) este explica que "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, conceptos que justifican que el negocio que al amparo del derecho 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." Ahora bien, el Tribunal Fiscal de la Nación, República de

Argentina, bajo el expediente 21-401-L del 19 de agosto del 2005 se ha pronunciado en los siguientes términos sobre el Principio de la Realidad Económica en cuanto a sus características y requisitos para su configuración:

*“...El dogma de la realidad económica es un principio para indagar los hechos y su relación con las figuras jurídicas empleadas por las partes, consagrándose la prevalencia del sustrato económico subyacente en el acto generador por sobre el ropaje jurídico utilizado por las partes intervinientes en el negocio; es en definitiva otorgar preeminencia a la intención empírica (situación de hecho) por sobre la intención jurídica (situación de derecho). En derecho tributario, si el contribuyente comete un abuso de las figuras jurídicas, el intérprete está autorizado a desarrollar consideraciones económicas para la exégesis de la ley tributaria y para el encuadramiento del acto concreto frente al mandato resultante no solo de la literalidad del texto legislativo, sino también de su espíritu. Sin embargo, para admitir el empleo del principio de la realidad económica, es menester hallarse en presencia de una evasión tributaria en sentido estricto, o sea, de la adopción de una forma jurídica anormal, atípica o inadecuada, aunque permitida por el derecho privado, para la obtención del resultado económico que se tenga en mira concretar. No basta cualquier ventaja fiscal cuya concreción es posible y lícita: es indispensable la atipicidad o anormalidad de la forma cuya utilización solo se explique por la intención de evadir el tributo. Resulta evidente que la prevalencia de la realidad económica adquiere plena relevancia cuando la misma está inserta en formas y estructuras jurídicamente inadecuadas...”*  
(Tribunal Fiscal de la Nación, Expediente N° 21-401-I, 18 de Agosto de 2005, República de Argentina)

Entienden (Founrouge, 1999) que la incorporación de este principio a la legislación – Argentina - vigente tuvo un objetivo eminentemente práctico, cual fue la de permitirles a los jueces apartarse del formalismo conceptual y, prescindiendo de las formas y apariencias jurídicas, aplicar la ley tributaria según la realidad de los hechos económicos, no siempre coincidentes con aquéllas, para que la norma financiera cumpliera la función prevista. Según el reconocido profesor (Tarsitano, 2003) respecto del peligro de mal uso como criterio para la aplicación de la ley tributaria, el principio de la realidad o significación económica se originó en una comprensible necesidad de prevenir o corregir conductas desviadas, mas su disponibilidad al alcance de los funcionarios administrativos, siempre propensos a visión recaudatoria condujo a excesos de calificaciones que dieron por resultados la extensión impropia del hecho imponible. Continúa el mencionado autor quien sostiene que si bien el principio de la realidad económica se refiere a la extensión del precepto abstracto y no debiera ser confundido con el problema de calificación jurídica, la labor del intérprete comprende ambos momentos a los que la Ley 11683 ha conectado

mediante la descalificación de formas que no respeten la congruencia entre realidad económica e instrumentalidad jurídica. (Tarsitano, 2003)

La Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia en su citada sentencia No. 01181-2009 ha dicho respecto del principio de realidad económica:

*“Cabe aclarar que, como método interpretativo propio de esta rama jurídica, su aplicación resulta viable tanto al momento de determinar la imposición de gravámenes, sino también de los beneficios otorgados por el ordenamiento.” (República de Costa Rica, Poder Judicial, Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 01181-F-S1-2009)*

También cabe citar la resolución de la misma Sala 001270-F-S1-2011 en donde se reconoce el principio de la realidad económica como método de interpretación de normas tributarias, inclusive reconoce los alcances que pueden ser restrictivos (in dubio pro contribuyente como extensivos (in dubio pro fisco):

*“Según ha reiterado esta Sala, del principio de realidad económica surge la posibilidad de interpretar situaciones jurídicas reales sujetas a la normativa tributaria. En esencia, conforme a sus postulados, el operador del derecho puede apartarse de las formas o apariencias jurídicas a efecto de desentrañar la materialidad subyacente y que sirve de presupuesto al tributo. Debe determinar, conforme a lo anterior, los hechos verdaderos que resulten de relevancia tributaria, los cuales pueden aplicarse a favor o en contra del administrado.” (República de Costa Rica, Poder Judicial, Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 001270-F-S1-2011)*

En el mismo sentido, la sentencia 3076-2010 del Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, reconoce que el principio de realidad económica como método de interpretación de normas tributarias, no solo debe utilizarse únicamente cuando favorece al fisco sino también cuando beneficia al contribuyente:

*“Empero, ese principio configura además una garantía a favor del contribuyente en la medida en que esa realidad económica permita establecer la procedencia de las determinaciones realizadas por el sujeto pasivo, o bien, permitan inferir la ocurrencia del hecho generador de un beneficio tributario, o bien, la disminución de la obligación tributaria, o la cuota tributaria, siendo en este último escenario, un pago excesivo que en tesis de principio, permite la compensación o en último extremo, la devolución de esas sumas pagadas demás. Es decir, trata de una máxima que en el marco de la interpretación de la obligación fiscal, exige establecer cuál es la dimensión más próxima a la realidad económica de las transacciones y actos que concretan el hecho generador, sea para intensificar y hacer más onerosa la obligación, para determinar si la determinación y liquidación han sido correctas, o bien para establecer si ha ocurrido o no un pago excesivo....” (República de Costa Rica, Poder Judicial, Tribunal Contencioso Administrativo, Voto N° 3076-2010)*

En relación y siguiendo el tema, para una corriente de pensadores, la potestad calificadora del derecho tributario la cual se entiende como la aptitud que posee el legislador de crear instituciones con contenido propio o diferente al de otras ramas del derecho, se encuentra emparentada con la teoría de la realidad económica, toda vez que la singularidad del fenómeno tributario, que sirve de fundamento. Sostiene (Ferreiro, 1996): “No podía ser otro el fin de una tesis interpretativa que en sus formas más groseras, defendidas actualmente, aunque nunca explicitadas con rigor en ciertos círculos de nuestro país, permiten al intérprete interpretar la normativa tributaria y aplicarla no de acuerdo con el hecho imponible querido y efectivamente realizado por el contribuyente aunque tal hecho se halle claramente tipificado en dicha normativa- sino de acuerdo con el resultado económico alcanzado, en cuanto sea igual o equivalente, en términos económicos, al resultado que podría alcanzarse realizando otro hecho imponible. Permiten al intérprete lisa y llanamente, prescindir de la ley para establecer la igualdad de trato que sólo a la ley está permitido establecer.” Es decir, una plena autonomía del derecho tributario sobre cualquier otra rama del derecho, 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...” (XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho Tributario)

Reseña (Zambrano), “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 en las normas que derivaron del Modelo de Código Tributario para la América Latina en su versión anterior; 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. 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". (Centro de Interamericano de Administraciones Tributarias, Modelo de Código Tributario del CIAT, artículo 8).*

De acuerdo con los que opinan que la norma tributaria tiene autonomía sobre cualquiera de las otras ramas del derecho, al respecto (Valdez Costa, 1992) explica que Geny, en su última posición, luego de pasados varios años de polémica, flexibiliza su postura proponiendo hablar de un particularismo del Derecho fiscal. Si bien desconoce la posibilidad de autonomía acepta que la ley fiscal tiene plena libertad para organizar la actividad financiera y derogar el derecho común, pero si no lo hace, sigue rigiendo este. En lo que hace a la interpretación de la ley fiscal para su aplicación, Geny diferencia entre hechos y actos jurídicos. En los primeros el juez tiene amplia libertad pero en los segundos solo puede apartarse de la ley civil cuando la fiscal establece expresamente disposiciones que derogan al derecho común. El Doctor en Derecho Financiero y tributarios (Torrealba Navas, 2009) reseña que El artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios es prácticamente una reproducción literal del artículo 8 del Modelo de Código Tributario para América Latina (OEA/BID), preparado por los juristas sudamericanos C.M. GIULIANI FONROUGE, R. GOMES DE SOUSA y R. VALDES COSTA. A su vez, los autores del Modelo recogieron el criterio de la interpretación económica introducido originariamente en el N°. 4 de la Ordenanza Tributaria Alemana (RAO) de 1919 con base en los trabajos de ENNO BECKER, según el cual

*"se debía hacer prevalecer en la interpretación de los conceptos utilizados por el Derecho impositivo la finalidad de la disposición impositiva y su significación económica, por encima de su significación en el Derecho civil- hasta el punto de afirmar la irrelevancia de las formas jurídico-civiles en el Derecho impositivo..."*  
(República de Alemania, Ordenanza Tributaria Alemana de 1919, Artículo 4)

Según Costa (2014) en cuanto al principio de realidad económica, es un principio típico del derecho tributario contemporáneo, consustanciado con el concepto de autonomía del derecho tributario material, que reconoce su origen a principio de siglo en Alemania, como se ha mencionado anteriormente, con el desarrollo de esta investigación. El principio está emparentado con el de la prevalencia de la sustancia sobre las formas - tema que se desarrollará en las siguientes páginas como antesala de las formas jurídicas

que adoptan los contribuyentes – que en derecho privado se ha difundido con la denominación de *disregard*, del que se diferencia por su mayor alcance. No solo tiene por objeto anular las simulaciones en perjuicio de terceros, sino que también alcanza a toda discordancia entre la realidad y las formas, con la finalidad de que la ley creadora del tributo se aplique de acuerdo con su verdadero significado, ya sea a favor del fisco o del contribuyente.

Otra alternativa es la calificación de los hechos a través de la figura de la sustancia sobre la forma, bajo la cual debe prevalecer la realidad económica evitando un uso abusivo de las formas, y en algunos casos vinculando su uso con la figura de "step on transactions" que implica seguir todos los pasos de una transacción con el objeto de descubrir la intención real detrás de los negocios complejos. Esta doctrina, nos recuerda, se asocia generalmente con los sistemas de Derecho anglosajón, precisando que la forma alude a un concepto legal y apunta a un ropaje jurídico que adopta una operación determinada; mientras que la sustancia se refiere al sustrato económico de la operación. (Hallivis Pelayo, 2011). El principio de sustancia sobre la forma, aparece en los tribunales de Norteamérica precisamente como una herramienta para resolver ciertos problemas que se plantean con algunas formas jurídicas que adoptan los contribuyentes a la hora de llevar a cabo negocios jurídicos entre ellos, sean lícitos o ilícitos, con intenciones elusiva o evasivas. Explica (Taboada, 2012), En el sentido tradicional, la forma está constituida por las características externas de los actos o negocios distintas del contenido de éstos, formado por las reglas jurídicas que en ellos se establecen. Frecuentemente, la adopción de una determinada forma es un requisito de validez o eficacia del acto o negocio. La escritura es quizá la forma más elemental, pero también se pueden considerar requisitos formales, los relativos a la publicidad (de actos o normas), la notificación, especialmente en el ámbito administrativo, la intervención de fedatario público, etc. Algunas de estos requisitos tienen su origen en normas fiscales; por ejemplo, los relativos al uso de papel o efectos timbrados.

“Se entiende que la “forma legal” se refiere a los términos o referencias utilizadas en la legislación tributaria para describir las condiciones legales de una regla de derecho tributario; aunque también es empleada por las normas de derecho privado para describir conceptos propios de dicho campo (venta, arrendamiento, donación, empleador, compañía). Para delimitar el alcance de los conceptos “sustancia” y “forma”, es imperativo determinar hasta que puntos esos términos utilizados por la legislación tributaria significan

lo mismo en las relaciones jurídicas que rige el derecho privado.” (Zimmer, 2002). Continúa explicando el mismo autor que “la sustancia hace referencia al contenido económico de la transacción o de la relación legal y, por ende, usualmente se denomina como “sustancia económica”. En ciertas ocasiones no se presenta tensión entre la forma legal y a sustancia económica, como sucede en los casos de la venta de una casa o en acto de percibir intereses del deudor. Sin embargo, en aquellos eventos en que se presenta tensión es donde surge el dilema entre la forma y la sustancia. Por ejemplo, la venta de acciones de una compañía puede económicamente ser equivalente a la venta de sus activos, con lo cual no debe haber problema alguno. Pero es frecuente que la tensión surja cuando se combinan dos o más transacciones. Si en estos casos, el resultado jurídico o económico de las transacciones hace que a situación económica del contribuyente regrese a un punto aproximado del inicio transaccional, el esquema negocial puede carecer de sustancia económica: como por ejemplo en la venta y readquisición inmediata de un bien.”

Explica (Gamboa, 2000) que en el momento en que los hechos imponibles se vinculan con actos jurídicos de carácter negocial o negocios jurídicos, existen circunstancias originadas en la voluntad de los propios particulares. Existe la posibilidad de que el actuar del individuo – contribuyente -, sus negocios u operaciones, en particular, se sometan a otros institutos jurídicos distintos, habida cuenta de que no está prohibido para ellos que, dentro de ciertos límites se pueda efectuar lo anterior. De esta forma para alcanzar fines económicos sustancialmente distintos a los que ese instituto hacia mención para que opere el Principio. Según (Taboada, 2012) El principio de prevalencia del fondo sobre la forma se ha implantado en el Derecho por influencia de las Normas Internacionales de Información Financiera elaboradas por el International Accounting Standards Board, pues se observa que el principio se formula en términos bastante moderados: no se excluye la consideración de la forma jurídica sino que ésta ha de tenerse en cuenta con la realidad económica. (Newton, 1991) enseña que este concepto implica la idea de que al definir el tratamiento contable de un hecho, debe darse preeminencia a su esencia económica y no a las formas jurídicas, que podrían no reflejarla adecuadamente. Dado un fenómeno observado, no basta con su conocimiento superficial. Es necesario descubrir su esencia, que en algunas transacciones comerciales puede estar oculta bajo la forma de la operación. En efecto, al Derecho Tributario le interesa la real operación económica que hacen las partes y no la eficacia que pueda tener la forma jurídica – inapropiada – que utilizaron por su propia voluntad individual y

que distorsiona la realidad tributaria de la operación, solo con el objeto de defraudar al fisco. Con el principio de realidad económica el juzgador tiene el medio por el cual se puede apartar del formalismo conceptual adoptado por las partes y, en consecuencia, se puede prescindir de las apariencias jurídicas, en aplicación de la legislación tributaria acorde con la realidad de los hechos económicos. (Gamboa, 2000).

Al respecto, menciona (Costa, 2014) que en el Uruguay este instituto tiene rango legal a partir de la ley 16.060 de 6 de agosto de 1990, que regula las sociedades comerciales y cuyo artículo 189 establece: Podrá prescindirse de la personalidad jurídica de la sociedad cuando esta sea utilizada en fraude de ley, para violar el orden publico o con fraude y en perjuicio de los derechos de los socios, accionistas o terceros, así mismo continua explicando que este instituto tiene la facultad del intérprete para desconocer la eficacia de la forma jurídica para adaptarla a la realidad, es decir, predominando la substancia sobre la forma. Lo anterior implica entonces que ciertos negocios jurídicos entre contribuyentes deben ser analizadas, no por su forma legal, sino más bien por su esencia económica, por ejemplo solo por citar algunos ejemplos, Contratos de leasing realizados con entidades financieras, Contabilidad hotelera basada en presupuestos, Contratos de leaseback o retroarriendo, entre otros.

Por citar dos ejemplos de jurisdicciones con normativas en donde priva el principio de substancia sobre la forma, tenemos que en la República de Argentina según su Ley 11.683 en el artículo dos se señala lo siguiente:

*“Cuando éstos (los contribuyentes) 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”. (República de Argentina, Ley de Procedimiento Fiscal N° 11683, art. 2, segundo párrafo)*

Así mismo, en la República de Finlandia, la Ley del Procedimiento Tributario, sección 28, dispone:

*“Cuando a una circunstancia o transacción le ha sido procurada una forma legal que no corresponde a su verdadero carácter y significación, la imposición deber tener lugar como si la forma correcta hubiese sido adoptada”. República de Finlandia, **Ley del Procedimiento Tributario, sección 28)***

Bajo la doctrina de la sustancia sobre la forma, la administración tributaria y los tribunales están autorizados para re caracterizar una transacción según su sustancia, si objetivamente su esencia es contraria a su forma. Según (Taboada, 2012), Esta doctrina se expresa con el brocado "substance over form", es decir, la primera prevalece sobre la segunda. Este mismo principio de prevalencia de la forma sobre la sustancia desempeña una función importante en el ámbito del Derecho mercantil, en su rama de Derecho contable. La forma y la sustancia a las que se refiere este principio son las de los negocios jurídicos a través de los cuales se realizan las operaciones del tráfico. Todo lo hasta aquí expuesto nos lleva a formular una primera conclusión: Para determinar si la forma prima sobre la sustancia, o viceversa, deben considerarse varios aspectos. Ello conlleva a que, por ejemplo, en un país puede con relación a ciertas circunstancias primar la forma y respecto de otras la sustancia (Zimmer, 2002). En la mayor parte de los casos el conflicto entre la forma y la sustancia surgirá porque la forma se ha utilizado para conseguir un resultado que el Derecho ("la recta conciencia jurídica") repudia. La búsqueda de la "sustancia" significa sustituir la realidad jurídica formal por otra distinta de la que se derivan las consecuencias jurídicas que se consideran adecuadas a la luz de la norma o principio aplicable para la solución del conflicto. (Taboada, 2012)

Ahora bien, a pesar de que pueden parecer muy parecidos en su forma el principio de la realidad económica y el anteriormente visto principio de sustancia sobre la forma, algunos autores reconocen que existen diferencias sustanciales entre ellos. Sin embargo, como bien aprecia (Costa, 2014), sin perjuicio de reconocer ciertos aspectos comunes, se presentan diferencias sustanciales. 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 sustancia sobre la forma. Pero, como diferencias pueden anotarse:

1. El Principio de Sustancia sobre la Forma, conocido también como *disregard* en las jurisdicciones anglosajonas, procede en caso de fraude, mientras que el principio tributario de la primacía de la realidad de los hechos económicos, en todos los casos en que la forma no se ajuste a la realidad considerada en la ley, se trate de fraude o no.
2. El *disregard* se aplica en perjuicio de quien utilizó la forma; mientras que el principio en su perjuicio o beneficio.

3. El *disregard* implica una simulación de actos jurídicos, una desfiguración de los hechos; mientras que en el principio de primacía de la realidad de los hechos económicos, la forma puede coincidir con la realidad desde el punto de vista del derecho privado, pero no con el contenido, fundamento o finalidad de la ley tributaria.
4. El *disregard* o *legal entity*, como su nombre lo indica, consiste en el desconocimiento de la personería jurídica; mientras que, para el principio tributario, existen otras posibilidades.

La diferencia sustancial, pues, es que el *disregard* se limita expresamente a los casos en que existe fraude o abuso, con lo cual se elimina la posibilidad de que el contribuyente pueda aplicar el principio de la realidad en su favor, como sí procede, por ejemplo, en el caso uruguayo, que sostiene esto como un aspecto esencial de su doctrina.

A lo largo de la presente investigación se ha podido colegir que en el derecho tributario las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes ha sido un dolor de cabeza para los intérpretes de la norma tributaria y es un tema que ha adquirido un gran interés en la actualidad. Explica (Costa, 2014) que la doctrina está de acuerdo en que los particulares tienen derecho a elegir las formas jurídicas más convenientes para sus intereses, incluso los fiscales, cuando esta posibilidad es admitida expresa o tácitamente por el derecho tributario. O en otros términos, cuando no se lesione el derecho del Estado a percibir los tributos de acuerdo con la Ley. En tales casos se está en frente a una elusión y no a una evasión, es decir, a un ahorro impositivo lícito, por cuanto ha sido previsto como posible por el propio derecho. Como dice (Falcao, 1964) para que se configure la evasión, “es indispensable” que haya una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de esta frente a la relación económica que exterioriza mediante aquella. (Gamboa, 2000) reseña que la forma básica de ubicación jurídica que presentan la gran mayoría de legislaciones (abuso o formas jurídicas inapropiadas) ha tenido la tendencia de ser cambiada debido a la evolución del Principio de Realidad Económica, no solo a nivel doctrinal, sino a nivel jurisprudencial. Lo que sucede es que algunos casos prácticos el criterio de interpretación de las formas jurídicas ha hecho que se desvíe su correcta utilización. La evolución jurídica ha hecho que hoy en día sea necesario incluir al principio de realidad jurídica general y ni solo económica particular, para que se posibiliten en mayor grado los principios que el Derecho procura. Para (Costa, 2014), toda forma jurídica adoptada debe ser adecuadas a la realidad, ya sea mediante ajustes a las

liquidaciones o prescindiendo de la forma o inclusive con levantamiento del velo social (desconocer la persona jurídica). Esto ha sido herramienta útil para combatir el abuso en el derecho tributario, sobre todo cuando ésta se da por el abuso de las formas societarias, es la técnica del levantamiento del velo a través de la cual se pretende acceder a la realidad jurídica de una sociedad. Es decir, encontrar la empresa detrás de la máscara, penetrando en su interior para apreciar los intereses reales y efectos económicos o negocios subyacentes que existen, atrás de las formas o apariencias jurídico-formales. (Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, 2008)

Al respecto en la actualidad, se considera admitido que si la estructura formal de la persona jurídica se utiliza con una finalidad fraudulenta y contraria a derecho, los tribunales pueden prescindir de la forma externa de la persona jurídica y, penetrar en la interioridad de la misma, "levantar su velo", a fin de examinar los reales intereses que laten en su interior, es decir, adentrarse en el substratum de la persona jurídica para poner coto a los fraudes y abusos que bajo el manto protector de esta figura se puedan cometer. (Yaguez, 2006). Es decir, el abuso de las personas jurídicas consiste en la utilización de ésta como una mampara que intenta ocultar o disfrazar la verdadera intención, en este caso, de los contribuyentes. Es difícil establecer algunos criterios de manera general que permitan determinar la forma jurídica más adecuada para cada caso en concreto, dado que cada negocio jurídico entre los contribuyentes presentará características muy particulares que requerirán su estudio propio. En Costa Rica, el uso de formas jurídicas manifiestamente inapropiadas a la realidad económica del sujeto pasivo no son válidas para efectos tributarios y es precisamente que se utiliza el artículo del Código de Normas y Procedimientos Tributarios para que el intérprete tributario, sea en este caso la Administración Tributaria, pueda prescindir de tales formas a favor o en contra del Estado. Por ejemplo, en el mismo sentido, en la República de Chile, según (Escobar, 2005) mediante el sistema de interpretación de la realidad económica, los jueces tienen la herramienta necesaria para apartarse del formalismo conceptual en los casos de evasiones fraudulentas y, prescindiendo de las formas o apariencias jurídicas engañosas, aplicar la legislación fiscal según la realidad de los hechos económicos, sin necesidad de demostrar la nulidad del acto jurídico aparente o su simulación.

En la investigación del citado autor, la Excelentísima Corte Suprema de la República de Chile ha declarado una elusión lícita en la adopción de cierta figura Jurídica. En efecto, con fecha del 28 de enero de 2003, al fallar el recurso de casación en el fondo ingreso, la

Excma. Corte No 4038-2001, interpuesto por Sociedad Inmobiliaria Bahía, la Excma. Corte declaró la licitud de la elusión. A través de los considerandos 18 y 19 del fallo en cuestión, se desprende que para la Suprema Jurisdicción la elusión consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico si la ley le permite organizarse jurídicamente al contribuyente para pagar el menor impuesto posible. Ello se logró a través de la constitución de dos sociedades, cuyos socios eran las mismas personas, que en conjunto explotarían un negocio de turismo, de forma tal que una de ellas se haría cargo de la parte inmobiliaria, y la otra del mobiliario y prestación de servicios, pagando menos impuestos. (República de Chile, Corte Suprema de Justicia, Fallo N° 4038-2001).

Así mismo en la República de Uruguay, por su parte, la sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, Número 17 de 1977, prescindió de la consideración de la persona jurídica de derecho privado. El caso se refería a una empresa de transporte colectivo de Montevideo constituida en forma de sociedad anónima, cuyos accionistas eran exclusivamente propietarios de las unidades de transporte y que funcionaba exclusivamente para ellos sin obtener beneficios. En este caso, el reconocimiento judicial de que la realidad económica prevalece sobre las formas jurídicas del derecho privado fue reclamado por los contribuyentes para sostener que no existían relaciones contractuales de carácter oneroso, o sea, que la actividad de la sociedad, se realizaba por cuenta de sus accionistas y que, en consecuencia, las cantidades percibidas de éstos, eran simplemente un reintegro de gastos y no retribuciones, por lo que estaban excluidas del impuesto al valor agregado. (Aguilar, 2003)

También, puede citarse el caso de la empresa "Ford Motor de Argentina", en el cual la misma Corte Suprema de Argentina resolvió que si la exportadora del exterior y la importadora local se hallaban en la situación de matriz y filial, integrando un conjunto económico, las sumas pagadas en concepto de intereses por operaciones de pago diferido no revisten ese carácter para el impuesto a los réditos, sino el de un pago o remesa de utilidades de la entidad local en beneficio de la extranjera, aclarando que en hipótesis de conjunto económico o situaciones equivalentes, las prestaciones y contraprestaciones deben ajustarse a los principios del aporte y de la utilidad. (Aguilar, 2003). Para finalizar el tema de las formas jurídicas que adoptan los contribuyentes, explica (Gamboa, 2000) que el principal problema procesal que la doctrina le critica a la norma jurídica que posibilita apartarse de ellas, lo constituye el poder exorbitante que

adquiere la Administración al desaplicar situaciones jurídicas en ocasiones inclusive ya consolidadas por el contribuyente, sin la garantía que sí supone fraude de ley, donde la Administración debe probar bien el fraude corriendo incluso con la carga de la prueba, revisable la actuación inspectora administrativa en la sede judicial y declarable de forma definitiva allí, si el contribuyente no está conforme.

Al respecto (García de Enterría, 1995) se ha referido al tema: El ejercicio de las potestades regladas reduce a la Administración a la constatación (accertamento, en el expresivo concepto italiano) del supuesto de hecho legalmente definido de manera completa y a aplicar en presencia del mismo lo que la ley ha determinado también agotadoramente. La decisión en que consista el ejercicio de la potestad discrecional es obligatoria en presencia de dicho supuesto y su contenido no puede ser configurado libremente por la Administración, sino que ha de limitarse a lo que la propia Ley ha previsto sobre ese contenido de modo preciso y completo. Es por todos sabido que en la Realidad Económica el contenido de su aplicación genérica no es preciso ni completo toda vez que al intérprete y al aplicador, sea administrativo o judicial, le queda un alto grado de valoración y si fuera la mera constatación de la norma con los hechos y luego la aplicación, lo que se entiende como el proceso subsunción jurídica, la ley tendría que prever todos, absolutamente todos los supuestos existentes, por ejemplo de distintas y variadas economías de opción que procuren fines distintos de los propuestos por el Derecho Tributario. (valga decir: artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios)

Ahora bien, como tema final de esta sección interesa abarcar lo que se conoce como las clausulas antielusivas en el Derecho Tributario reconociendo que si bien en la práctica existen operaciones que realizan las personas físicas y jurídicas que constituyen en algunos casos conductas con fines elusivos o evasivos para buscar ahorro fiscal o el no pago, dándose un aprovechamiento indebido en detrimento del erario publico. De acuerdo con el Dr. (Torrealba Navas, 2009) El ordenamiento costarricense cuenta con una norma antielusiva general, que a su vez es una norma orientada a evitar el abuso del derecho. Se trata del artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios:

*“Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir*

*a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica. Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas.” (Ana Elena Carazo Gallardo, 2012, Código de Normas y Procedimientos Tributarios, artículo 6)*

Continuando con el autor citado, el artículo 13 establece que “la obligación tributaria no se afecta por circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas del Derecho Positivo costarricense”. Siguiendo con el mismo (Torrealba Navas, 2009), Estas normas establecen, por una parte, la no sujeción del Derecho tributario a las calificaciones jurídicas de otros sectores del ordenamiento, así como la resistencia del hecho generador a las circunstancias relativas a la validez de los actos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes. También plantean el principio de prevalencia de la sustancia sobre las formas, conocido como criterio de la realidad económica, que alude a dos tipos de problemas: la validez frente al derecho tributario de las definiciones de ciertas situaciones dadas por otras ramas jurídicas, por una parte, y la de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes, por otra. Tales problemas no pueden resolverse sin tomar en cuenta, en el primer caso, el principio de la unidad del derecho y de la seguridad jurídica y, en el segundo caso, el derecho del contribuyente de elegir las formas lícitas que originen menores impuestos.

(Costa, 2014) precisaba que a correcta interpretación de esta norma, dada su génesis histórica y doctrinal, implica, en esencia, lo siguiente:

(a) Si en el hecho generador de un impuesto se menciona una figura jurídica (v.gr. compraventa) que viene definida por otras ramas del ordenamiento (civil o mercantil), el intérprete puede separarse de ellas si entiende que el legislador tuvo en mente gravar una realidad diferente: así, lo que es compraventa para el Código Civil no tiene por qué serlo para la Ley del impuesto general sobre las ventas. Para garantizar la seguridad jurídica, esta norma debe ser acompañada con el principio de que, a menos que el legislador tributario diga expresamente lo contrario, la mención de una figura jurídica ya regulada por otra rama debe interpretarse según tal regulación. Este principio fue introducido implícitamente, por ejemplo, en la reforma de la Ley Tributaria de España de 1995 (Ley 25/1995), al eliminar el apartado 3 del artículo 25 según la redacción anterior, que ligaba

el desconocimiento de las formas jurídicas en aquellos casos en que el hecho imponible fuera delimitado atendiendo a conceptos económicos. De manera explícita, la última reforma a dicha Ley, por Ley 58/2003, en su artículo 12, apartado 2, se dice que: “En tanto no se definan por la norma tributaria, los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.”

(b) Las formas jurídicas que adopte el contribuyente no obligan a la Administración, quien puede hurgar en cuál es la realidad económica que hay detrás, de modo que si ésta está sujeta a un impuesto, éste debe pagarse. Esta norma debe tener un límite: si el legislador construyó un impuesto basado en formas jurídicas, el intérprete no puede obviarlas en nombre de la realidad económica.

(c) La posibilidad de la Administración de prescindir de las formas manifiestamente inapropiadas cuyo único fin sea el ahorro fiscal. Es decir, cuando exista un uso abusivo de las formas jurídicas. Ello significa que si existen razones de negocio que expliquen el uso de la forma jurídica, no podría aplicarse esta disposición. Los actuales artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria española (Ley 58/2003), que reproducimos más adelante por nota, son modélicos en este sentido, pues el desconocimiento de las formas jurídicas quedó condicionado a las hipótesis de abuso o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, caracterizadas por que los actos o negocios sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, así como que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. Asimismo, se puede prescindir de las formas jurídicas en el caso de simulación.

Por ejemplo, saliendo un poco de las fronteras costarricenses, en la legislación española se estableció una cláusula general antiabuso para combatir el fraude a la ley, bajo la figura denominada conflicto en la aplicación de la norma tributaria con la que se busca evitar los abusos en la aplicación de la norma tributaria, de manera que cuando se ejerza la economía de opción (planeación fiscal) se haga sin ocultar ni fingir nada, dentro de los límites acordes con el Derecho. (Artículo 15 de la Ley General Tributaria, República de España) En opinión de (Ruiz Almendral, 2006) buena parte de los problemas de fraude a la ley son problemas de interpretación, o están relacionados con los términos en que se plantea la relación entre el Derecho Tributario y el Derecho Privado. En el primer supuesto, la corrección de estos problemas se puede lograr mediante una correcta interpretación de las normas tributarias. Continúa el autor citado, en el segundo supuesto,

el problema se presenta cuando en el diseño de los hechos imponible se toman como referencia actos o negocios procedentes de otras ramas del Derecho, fundamentalmente del privado, en la medida en que éstas reflejen la capacidad económica que se pretende gravar. Además debe tenerse en cuenta que bajo el principio de autonomía privada, los ciudadanos pueden elegir la forma más adecuada para efectuar sus negocios, en el entendido de que, en función de su elección, la tributación podrá variar o incluso no llegar a producirse en la medida en que no se haya realizado el hecho imponible.

Según (Pérez Arraiz, 1993), la interpretación económica es la que toma en cuenta la finalidad, el significado económico y la evolución de las circunstancias, lo que se concretiza en el principio denominado de la realidad económica, prevaleciendo ésta frente a la forma jurídica adoptada. El objetivo de este método es impedir que los contribuyentes, basándose en fórmulas de Derecho Privado, eludan en todo o en parte la tributación. El método encuentra su fundamento en el principio de capacidad económica y en que el legislador adoptó como hechos imponible a situaciones económicas reveladoras de esa capacidad, de manera que las leyes tributarias tratarán de igual modo todo aquello que produzca los mismos efectos económicos.

Ahora bien, reseña (Torrealba Navas, 2009), en la experiencia costarricense, el artículo 8 del Código Tributario se debate entre problemas atribuibles a una redacción con el tipo de confusiones como el del superado artículo 25 de la Ley General Tributaria española, así como a la forma en que se le interpreta. En la jurisprudencia costarricense, es de repetitiva cita la conceptualización del criterio realizada por la Sala de Casación en su Sentencia No. 23 del 29 de abril de 1977, en estos términos:

*“La interpretación de las leyes tributarias, al igual que las demás normas, podría hacerse de acuerdo con los criterios y métodos tan variados que sugiere la doctrina. Pero parece mejor destacar en este asunto que desde hace algunos años en este campo surgió un enfoque diferente para interpretar las leyes fiscales que toma en cuenta: a) su finalidad; b) su significado económico; y c) los hechos, tal como han sucedido realmente. La labor de interpretación resultaría de combinar esos elementos. Se parte de que es sabido que el impuesto se funda en la capacidad contributiva y que Ésta puede apreciarse de hechos objetivos que el legislador considera dignos de ser ponderados. El análisis de los mismos, según su naturaleza económica, indica la realidad que el legislador quiere apreciar para efectos tributarios, y tiene de interesante el método que cuando esos hechos indicativos de capacidad económica constan en actos y contratos verificados por los contribuyentes, puede decirse que surgen de la voluntad o del consentimiento de los mismos interesados. El método funciona a base de hacer la siguiente distinción: En el campo del Derecho privado no está prohibido que las partes*

*elijan, dentro de ciertos límites, la estructura o regulación jurídica a que quieren someter sus negocios y actividades, pues tiene facultad para enmarcarla dentro de ciertas formas legales, elegidas para lograr sus fines, y al escoger entre varias, las normas a que quieren someter sus actividades obtienen ventajas que no se producirían usando otro género de leyes o formalidades...Pero esa libertad de los particulares resultaría perjudicial para el Estado, en lo tributario, si no se le sujeta a ciertos límites; de allí surgió este nuevo concepto de interpretación.// En primer término, en Él se distingue entre la llamada intención empírica y la intención jurídica en los actos y contratos, a base de considerar que la primera es la que se encamina a obtener el resultado práctico, para cuyo fin el acto se realiza, mientras que la segunda es la que mediante la adecuación o encuadre del negocio a una fórmula legal autorizada, se dirige a obtener los efectos jurídicos deseados. En el Derecho Tributario, es posible apoyarse en una de las dos, de manera que aunque puede ser solamente la jurídica, también está permitido fundarse o interesarse tan solo en la intención empírica de las partes, por encima de las formalidades creadoras de efectos legales. En otros términos, el Derecho Fiscal, para los fines del tributo, intenta seguir a las partes en su intención (empírica), y no en lo referente al régimen jurídico al que se han sometido, porque si obedeciera siempre a las fórmulas jurídicas escogidas por ellas, les estarían dando opción de elegir el régimen tributario que prefieran, al que más les conviene someterse, y eso no es posible, porque la única fuente de la cual deben nacer las consecuencias tributarias de los actos de los particulares es la ley...Mediante la aplicación de estos criterios, los jueces pueden apartarse y aplicar la legislación fiscal de acuerdo con la realidad de los hechos económicos, sin necesidad de tener que acudir a acciones relativas a nulidad, o simulación de los actos jurídicos celebrados por los individuos...” (República de Costa Rica, Poder Judicial, Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Voto N.º 23-1977.)*

Continuando con (Torrealba Navas, 2009), Esta formulación definitivamente arroja muy poca luz sobre como conciliar el criterio con la unidad del ordenamiento y el principio de seguridad jurídica, así como con el derecho del contribuyente de organizarse de la manera lícita que menos impuestos le implique pagar. En efecto: nos dice que el aplicador de la norma tributaria puede desconocer las formas jurídicas civiles si ello acarrea una disminución de la carga fiscal, sin plantearse que la forma jurídico civil puede bien haber sido escogida de acuerdo con su función y con motivos o razones de negocio que van más allá del mero ahorro tributario. No obstante, no es de descartar que el problema está en la redacción misma del artículo 8, transcrita atrás, que plantea un contraste intrínseco entre la “realidad económica” y las “formas jurídicas”, de manera muy similar a lo que establecía el inciso 3 del artículo 25 de la Ley General Tributaria española en su redacción previa a la reforma operada por la Ley 25/1995, que suprimió dicho inciso.

Es decir, según todo lo visto, ante a las conductas elusivas por las que optan los contribuyentes, las Administraciones Tributarias han tenido que asumir una posición más

rígida y reprochable en contra de estas prácticas, adoptando criterios más seguros y previsibles para tratarlas, mediante la aplicación de normas antielusivas, es decir, con normas preventivas específicas.

Para finalizar, solo por citar algunos ejemplos de normas antielusivas en el derecho comparado, para efectos de la presente investigación (Pleitez, No se encuentra año) aporta una valiosa información: En Alemania, el núcleo del sistema antielusivo se encuentra en el artículo S 42 del Código Tributario de 1977, modificado en el año 2000 y 2002, el cual establece lo que sigue: “La ley tributaria no puede ser sorteada (eludida) por medio del abuso de formas jurídicas. Siempre que haya abuso, la pretensión del impuesto surgirá como si para los fenómenos económicos se hubiera adoptado la forma jurídica adecuada”. Por su parte, en España, el artículo 24 de la Ley General Tributaria (LGT) prescribe: “Para evitar el fraude de ley se debe entender que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley debe ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado (inciso 1º)”

La experiencia Francesa por su parte, El artículo 64 del Código de los Procedimientos Fiscales francés señala en su inciso 1º “No podrán ser opuestos a la administración de los impuestos los actos que disimulen el alcance verdadero (auténtico o real) de un contrato o de una convención...” Y luego enuncia ciertos ejemplos de actos prohibidos, siendo el principal presupuesto para aplicar la desestimación de éstos, la intención del contribuyente de eludir la tributación, mediante actos calificados como “abuso de derecho”

En Italia, Debido a la excesiva responsabilidad que podría generar, por la eventual fricción con el principio de la certeza jurídica, el fisco italiano ha optado por descartar una norma general para combatir la elusión. Ha preferido, entonces, intensificar la utilización de normas preventivas y correctivas de la conducta elusiva. Sin embargo, en 1997, se introduce el artículo 37 bis en el d.p.r. núm. 600/73 cuya amplitud le hace tomar –en la práctica- el ropaje de norma general antielusiva, aplicable en los casos de fusión, escisión, transferencia de activo, cambio de acciones, cesiones de créditos, cambio de participaciones, etc. La norma impide oponer a la Administración los actos, hechos y negocios, incluso los coligados entre sí, sin que existan validas razones económicas,

organizados para evitar obligaciones o prohibiciones previstas por el ordenamiento y para obtener ventajas fiscales, que de otro modo serían indebidas.

En el caso de Brasil, Por medio de la Ley Complementaria núm. 104, de 10 de enero de 2001, se añadió el siguiente párrafo único al artículo 116 del Código Tributario Nacional brasileño: “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”.

Ahora bien, en el "common law", en el sistema jurídico inglés, para el control de las formas elusivas, conviven reglas legisladas por el Parlamento, con "legal rules" creadas por el poder judicial; no obstante, aquellas pueden modificarlas. Por su parte, el derecho tributario estadounidense, legisla reglas de control preventivo de las conductas elusivas mediante un modelo analítico típico 16, las cuales se combinan con aquellos precedentes jurisprudenciales de *Business purpose test*, *step transactions* y *substance over form*. Aquí, no encontramos una norma general contra la elusión.

## **Sección II: Los alcances de la posición jurisprudencial del Tribunal Contencioso**

Como lo indica (Gamboa, 2000), el tema del Principio de Realidad Económica, no es novedoso en la jurisprudencia costarricense – tanto administrativa como judicial. En esta sección se hará un análisis a varios pronunciamientos del Tribunal Contencioso Administrativo más interesantes de la materia vista a lo largo de la presente investigación, exponiendo y analizando extractos de las resoluciones, que para un mayor entendimiento y análisis, los lectores pueden dirigirse a ellas directamente, lógicamente no es posible incluir cada resolución completa. En el presente investigación se ha escogido resoluciones que abarcar los periodos del año 2010 al 2015 y de las diferentes secciones del Tribunal Contencioso Administrativo, mismas que tratan como tema de fondo el Principio de Realidad Económica y otras temáticas no menos importante pero que complementan el análisis que se va a realizar. El objeto del presente análisis se centrará· en analizar cómo ha sido la posición del alto Tribunal Judicial en cuanto a la aplicación e interpretación del Principio de la Realidad Económica en contraste con los conceptos desarrollados en las secciones anteriores.

Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Sección Sexta, Segundo Circuito Judicial de San José, Anexo A, a las quince horas del cuatro de mayo de dos mil diez . Voto N.º 1660-2010 (Desaplicación de créditos fiscales otorgados mediante la Ley de Incentivos Turísticos): Se trata este asunto de la aplicación de créditos fiscales otorgados conforme al artículo 11 de la Ley N.º 6990 “Ley de Incentivos para el desarrollo Turístico” en donde la Administración Tributaria rechazó el beneficio aplicado, argumentando su decisión en que no se cumplió con la finalidad de la norma de la Ley citada. Al respecto, el beneficio se obtiene cuando una empresa destine fondos -(inversora)- a otra empresa que se encuentre desarrollando algún proyecto turístico -(desarrolladora)- y esta destine los fondos captados en la continuidad de dicho proyecto, la inversora podrá aplicar hasta un 50% de lo invertido como crédito fiscal, en este caso se hizo mediante la adquisición de acciones nominativas y preferentes. Para un mayor entendimiento del caso, según lo analizado, los requisitos para que la empresa inversora pueda aplicar el 50% como crédito fiscal, debe de configurarse dos condiciones indispensables, primero que lo invertido sea pagado en efectivo y, segundo, que la empresa desarrolladora destine los recursos en la continuidad del proyecto turístico que se encuentre desarrollando. Según el voto de este Tribunal, no se lograron demostrar ambas condiciones por cuanto la compra de las acciones fue de crédito y un único pago que se tiene por demostrado, se utilizó por parte de la empresa desarrolladora en títulos valores obteniendo de ellos beneficios financieros.

Un aspecto importante que se destaca en el Voto analizado es recordar que las normas tributarias se pueden interpretar con cualquier método admitido en el derecho común, conservando siempre su esencia de la significación económica. Al respecto, nos interesa para efectos de la presente investigación resaltar como el Tribunal achaca al actor por utilizar un método restrictivo para interpretar las disposiciones de la Ley N.º 6990 “Ley de Incentivos para el desarrollo Turístico”, el método de interpretación restrictiva es aquel que constriñe o reduce el alcance de la Ley, es decir, se pueden apartar determinados supuestos que el legislador dispuso incluir en la redacción de la norma. Otro método de interpretación de normas jurídicas abordado en el presente voto y recomendado para resolver la Litis analizada es el método sistemático lo que procura es una interpretación integrada tanto de la norma principal y el conjunto de normas que la integran, evitando que se haga de manera aislada. En el presente litigio, el actor interpretó únicamente la norma que establece la prescripción en materia tributaria conforme al artículo 53 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y deja de lado la

disposición de la Ley de Incentivos para el Desarrollo Turístico. (Ver voto completo para una mayor comprensión)

En cuanto al fondo del caso, según lo que dispone la citada Ley de incentivos turísticos, siempre y cuando una empresa (inversora) invierta dinero en otra que se encuentre desarrollando un proyecto turístico, la inversora entonces podrá reconocer un 50% de la inversión como crédito fiscales. Pero en el presente caso no sucedió así, pues la inversión se hizo mediante la compra de acciones la gran mayoría a crédito y solo una minoría en efectivo de la empresa desarrolladora y esta a su vez incumple con el plan de inversión y suscribe títulos valores recibiendo por estos ingresos por intereses. Nos interesa destacar la manera que el Tribunal utiliza el principio de realidad económica como método de interpretación y sobre todo el significado económico de la norma para resolver el litigio. Ahora bien, con respecto al criterio del Tribunal, en esa oportunidad manifestó lo siguiente respecto al caso: *“...En ese punto, valga advertir que en la vía judicial se ha reconocido que ese medio de pago implica un financiamiento que en nada estimula la actividad turística; y además, se considera que en ese tipo de casos se justifica la aplicación del principio de **realidad económica** para desplegar los efectos tributarios que se pretendan evadir...”* Uno de los problemas que siempre se ha advertido acerca de la aplicación e interpretación del principio acá estudiado y como nos hemos abocado a advertirlo en la presente investigación, lo es en el sentido de la aplicación de la realidad económica en contra del contribuyente en todos los casos, es decir, la norma del artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios habilita al intérprete tributario a la posibilidad de apartarse de cualquier estructura jurídica abordada por los contribuyentes, en ese sentido, el desconocimiento de las formas sin motivar o fundamentar en qué consistió el yerro, simulación o abuso de estas. En presente caso, únicamente se aplica se aplica el criterio de la realidad económica para fundamentar cual era la intención del contribuyente y pretensión de evadir sus responsabilidades tributarias con el Estado.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Segundo Circuito Judicial de San José. Goicoechea, a las quince horas y cincuenta y siete minutos del treinta de setiembre del dos mil once. Voto N<sup>o</sup> 102-2011-II. (Simulación de Compras): En este contexto jurídico jurisprudencial, la Dirección General de Tributación encamina correctamente sus determinaciones y con fundamento razonable rechaza las sumas deducidas, en este caso por la parte actora, por concepto de compras a proveedores

comprobando que los documentos aportados como respaldo en primer lugar correspondían a contribuyente distinto y en segundo lugar ni tan siquiera estaba registrado en el Registro único de Contribuyentes, pues es así que la Administración Tributaria en el uso de sus facultades y mediante solicitud de información comprueba que el proveedor nunca confeccionó facturas a la sociedad demandante. Así mismo la empresa accionante nunca pudo comprobar la existencia de comprobante de pago, cheques que demuestren los pagos por concepto de las compras controvertidas, siendo en lo medular desde el punto de vista comercial, contable, de control y seguridad una práctica totalmente inusual por lo que evidentemente recae en una disminución de la carga tributaria. Se desprende del voto que si bien es cierto, la empresa accionante tiene todos los insumos necesarios e indispensable para buscar y obtener los productos por sus propios medios, según la Administración Tributaria, esta práctica contraviene los lineamientos del artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, sin embargo los contribuyentes pueden elegir libremente sus formas de negocio, es decir, nada le impide a la accionante comprar sus productos a un proveedor y no obtenerlos por cuenta propia. Lo que realmente nos interesa es que mediante el uso de documentos falsos y de dudosa procedencia, evadió sus obligaciones con el Estado. En consecuencia, según el criterio del Tribunal, *“...en ese sentido se dice que vistas las circunstancias encontradas por la Auditoría Fiscal, es razonable suponer que las compras no fueron reales, máxime, encontrándonos en presencia de una forma jurídica adoptada por la contribuyente para ocultar la verdadera realidad económica, lo cual se tradujo en una disminución de la cuantía de las obligaciones de ésta para con el Fisco, al quedar demostrado que las facturas que respaldan el rubro de compras no son fehacientes ni corresponden a la realidad que envuelve la compra de un producto marino dadas las características que mueven en el ámbito comercial, contable, de seguridad y control interno, lo cual resulta en un procedimiento poco práctico para la compañía...”*

Uno de los aspectos interesantes en el presente caso constituye el criterio de la Administración Tributaria, en lo que pareciera un claro abuso de sus facultades para desconocer formas jurídicas en aplicación del principio de realidad económica. Al respecto, en esa oportunidad la Administración actuante manifestó que si bien es cierto la empresa actora contaba con todos las posibilidades e insumos para obtener bajo sus propios medios las mercancías para su re venta, lo hacía mediante la compra a un tercero no acreditado y que en su criterio no era una práctica usual. En ese sentido, los intérpretes de las normas jurídicas tributarias no pueden favorecerse de las facultades

otorgadas para prescindir de negocios jurídicos, debe tener presente que en algunas ocasiones estas formas jurídicas son dadas por otras ramas del derecho privado y se debe respetar principios como el de la seguridad jurídica y sobre todo el derecho de los contribuyentes de escoger los negocios lícitos que mejor les convenga tanto para llevar a cabo sus operaciones y por qué no, originar el menor pago de impuestos.

La jurisprudencia va en capítulos anteriores, aquí debe hacer un análisis reflexivo suyo, es su aporte. Por cierto la jurisprudencia no debe citar alguna, sino revisar toda

Tribunal Procesal Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. II Circuito Judicial. San José, a las trece horas y treinta minutos del quince de junio de dos mil doce. Resolución Nº 63-2012. (Cobro de intereses presuntivos por contratos de financiamientos con tasa de interés 0%): En el presente caso, se trata de un ejemplo claro de contratos de financiamientos por prestamos revolutivos entre empresas vinculadas en donde la tasa de interés pactadas entre las partes fue cero por ciento (0%), al parecer una maniobra destinada a producir efectos elusivos y se establece una renta neta presunta por intereses sobre cuentas por cobrar a compañías relacionadas. La empresa accionante suscribió contratos de líneas de crédito revolutivas con empresas vinculadas, y así mismo se estableció una cláusula en dichos contratos relativa a los intereses en los siguientes términos: “La deudora pagará intereses a una tasa de interés de cero por ciento (0%). Según la intervenida, esta disposición nació como parte de las políticas comerciales y estrategias de negocios en beneficio de las empresas relacionadas, en donde la intención no es generar ingresos. Entre las conclusiones del Estado, y conforme a los artículos 5 y 496 del Código de Comercio, así como los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, los contratos de financiamientos se suscriben con la finalidad de lucro y trae a colación la importancia de determinar la naturaleza de los contratos celebrados mediante el siguiente concepto: Es un contrato de crédito mediante el cual el banco (acreditante) se compromete con su cliente a concederle crédito de dinero o un tercero que éste indique, el mismo se ejecuta mediante desembolsos por distintos montos, todo a cambio de una remuneración, como así lo informó la perito V. en su peritaje (páginas 56 y 57 del peritaje), lo que evidencia su condición mercantil, y permite la aplicación del numeral 497 del Código de Comercio, debido a que se entiende tal operación como retributiva y devengando en consecuencia intereses por tal financiamiento.

Así las cosas, conforme al análisis del Tribunal de lo Contencioso Administrativo emitió el siguiente criterio: *“Del estudio de la prueba, la documentación administrativa y la aplicación del principio de realidad económica, Éste expresa que “(...) la Administración aplicará la realidad económica, independientemente de las formas jurídicas que adopten los administrados a la hora de determinar la aplicación de los impuestos, al efecto la jurisprudencia ha dicho: “Asimismo, para mayor ilustración, cabe señalar que lo normal, tratándose de procedimientos elusivos de tributos, es que Éstos adopten una apariencia disconforme con su real naturaleza. Precisamente, para obviar tales procedimientos, la legislación tributaria ha recogido el principio de la realidad económica, como instrumento de interpretación, en el artículo 8, párrafo 2, del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Se desprende de la integración de dicha norma con el artículo 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que esta última es aplicable aún cuando las partes hayan adoptado una forma jurídica de convención no totalmente clara para la administración tributaria, pues Ésta podrá prescindir de esa forma para desentrañar el alcance que en la esfera tributaria pudiere tener el contrato suscrito entre el contribuyente y un tercero, ajeno a la obligación impositiva.”*

De acuerdo con el caso anterior, nos interesa saber para la presente investigación y conforme a los conceptos desarrollados en las secciones que anteceden este análisis, el Tribunal Contencioso Administrativo consideró que ante la figura adoptada por las partes, que si bien es cierto son aceptadas y propuestas por el Derecho Privado, están encaminadas a producir efectos elusivos, por lo que utiliza el artículo 8 del Código de Normas y Procedimiento Tributarios como una herramienta para desconocer el negocio jurídico entre las empresas vinculadas, en este caso, los contratos de financiamiento, es decir, utiliza el artículo citado como una norma general anti elusiva. Así mismo, a pesar de que este tipo de contratos son bilaterales y típicos, mantiene la prevalencia o autonomía del Derecho Tributario sobre el Derecho Privado en esta oportunidad, se aparta completamente de la forma jurídica.

A pesar de que en tesis de principio el Derecho Tributario mantiene una autonomía sobre cualquier otra rama del derecho, no se puede omitir que la naturaleza de un contrato de préstamo mercantil es completamente lícita. Un contrato de estos, como bien lo apunta el voto analizado es un contrato bilateral y típico en donde una parte llamada prestamista cede una cantidad de dinero a otra parte denominada prestatario a cambio de una suma adicional considerados intereses. Ahora bien con base en el artículo 496 del

Código de Comercio de Costa Rica indica que Salvo pacto en contrario, el préstamo mercantil será siempre retribuido. La retribución consistirá, a falta de convenio, en intereses legales calculados sobre la suma de dinero o el valor de la cosa prestada. Los intereses corrientes empezarán a correr desde la fecha del contrato, y los moratorios desde el vencimiento de la obligación. Es decir, en impresión la misma norma permite que pueda haber un préstamo sin cobro de intereses siempre y cuando exista un contrato en donde se manifieste esa voluntad entre las partes y que no se encuentre viciada. Adicionalmente, el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley N° 7092, que establece las rentas presuntivas por intereses, merece ser recordado y establece lo siguiente: Se presume, salvo prueba en contrario, que todo contrato de préstamo de financiamiento, cualquiera que sea su naturaleza o denominación, si existe documento escrito, devenga un interés no menor a la tasa activa de interés anual más alto que fije el Banco Central de Costa Rica, o, a falta de Ésta, al promedio de las tasas activas de interés anual de los bancos del Sistema Bancario Nacional. //En los casos en que no exista documento escrito, ante la presunción no se aceptará prueba en contrario. //La Administración Tributaria podrá aplicar esta presunción en otras situaciones aunque no exista contrato de préstamo, pero sí financiamiento, conforme se establezca en el reglamento de esta ley.

Este artículo se interpreta correctamente en el sentido de que si existe un contrato entre las partes y este se pacta una tasa diferenciada, el intérprete tributario puede presumir un interés conforme a las tasas de mercado y mediante prueba en contrario el contribuyente puede refutar la presunción. Así mismo, cuando no exista el contrato ° la Administración Tributaria presumen los intereses sin aceptarse prueba en contrario. Por lo que es evidente que el contrato es determinante en el presente caso, que aun existiendo la mera voluntad de las partes, en ese sentido, pudo haberse presentado un problema de un uso desmedido por parte del intérprete tributario para desconocer figuras jurídicas.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Segundo Circuito Judicial de San José. Edificio Anexo A, Calle Blancos, a las siete horas treinta minutos del veinte de julio de dos mil doce. Resolución N° 75-2012 (Rechazo de gastos por no sustentarse en comprobantes autorizados y aportar pruebas contundentes. Determinación de ingresos gravables prescindiendo de figuras adoptadas): En esta resolución de la sección cuarta del Tribunal Contencioso Administrativo, con respecto al rechazo de gastos financieros originados por haberse contraído préstamos con “prestamistas”, nos interesa resaltar dos

principios que rigen en materia tributaria y son aplicables en los procedimientos de la determinación de la obligación, fueron aplicados en la resolución analizada, estos son el principio de la carga de la prueba a cargo del contribuyente y la facultad de la Administración de prescindir en la interpretación del hecho generador de las formas jurídicas que adopte el contribuyente. En el presente caso, el Tribunal deja claro que el Principio de la Realidad Económica se utiliza tanto como un método de interpretación o como una herramienta para prescindir de formas jurídicas, es decir, su utilización como norma general antielusivas frente a las diferentes formas jurídicas que adoptan los contribuyentes en la consecución de sus negocios con terceros, como en el caso analizado, de desacreditar daciones en pago para gravarlas como ingresos. Esto significa que cuando se trata de manifestaciones elusivas, cuando las formas que se adopten brinden una apariencia disconforme con su real naturaleza y busquen un pago menor de las obligaciones tributarias, pues la legislación ha dispuesto el principio objeto de esta investigación en el artículo 8, párrafo 2 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. En la sentencia se extrae un aspecto muy importante de considerar, que sin embargo, no todas las veces es así, se trata de que la aplicación del Principio de Realidad Económica no solo debe aplicarse en contra del contribuyente como una forma de acreditar la verdad de los hechos y los actos jurídicos y desaplicar las formas jurídicas adoptadas por aquel en aras de perjudicar al fisco, sino que también se debe aplicar en favor del contribuyente a efectos de reconstruir la realidad de los actos y negocios jurídicos y darle su verdadero sentido y efecto jurídico económico-tributario. En el caso que nos ocupa, bien apunta la Cámara que con base en el principio de carga de la prueba y su relación con el Principio de la Realidad Económica, es decir, en todo caso, se debe valorar la mayor o menor conexión que el medio de prueba ofrecido tenga con el hecho a demostrarse y el valor de convencimiento que pueda atribuírsele conforme a las reglas de la sana crítica y el Principio de la Realidad Económica. En esta oportunidad, el criterio vertido por el Tribunal fue el siguiente: *“En el caso que nos ocupa, si bien aprecia esta Cámara un posible vínculo entre las transacciones realizadas por la actora, las formas y los medios escogidos no permiten arribar a otro resultado que no sea el ya determinado por la Administración Tributaria, confirmada por la Sala Primera del Tribunal Fiscal Administrativo. En virtud de los cual, se rechaza este motivo.”*

*En el presente caso, el Tribunal consideró que la demanda debía ser declarada sin lugar, cuando la interpretación y la aplicación del principio de la realidad económica logra determinar que las situaciones han atendido la verdadera realidad de las formas pues no*

*le queda otro remedio que conforme al artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se aparte de las formas jurídicas y grave la realidad económica que predomina.*

Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda. Sección Sexta Circuito Judicial de San José. Anexo A. Goicoechea, a las quince horas treinta y cinco minutos del veinticuatro de julio de dos mil doce. Voto N.º 148-2012-VI. (Financiamiento. Aplicación de Intereses Presuntivos): En el presente Voto, la temática se enmarca dentro de la figura de financiamiento regulada por el Código de Comercio. Al respecto debe tenerse presente que lo relativo al contrato de préstamo mercantil está regulado por el propio artículo 10 de la LISR así como el artículo 5 y 496 del Código citado, y se entiende por financiamiento toda acción u operación que genere fondos, que permitan al receptor realizar las actividades de su giro normal, utilizando sus activos como garantía o como instrumentos negociables, o mediante la emisión de títulos valores u otros documentos o títulos comerciales. En esta oportunidad, tanto la Administración Tributaria y el mismo Tribunal Contencioso Administrativo abordan de el tema del principio de realidad económica y comparten la misma línea temática en cuanto que en materia tributaria es posible distinguir dos ámbitos de aplicación del citado principio. El primero, referido propiamente a la interpretación del contenido de la norma, entendiendo que el operador jurídico no debe limitarse al simple sentido de las palabras utilizadas por esta, sino que, al momento de realizar esta operación intelectual, debe privilegiar la finalidad que persiguió el legislador al crear el tributo.

En segundo ámbito, como instrumento para desconocer formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes cuando esas sean inapropiadas, y en el caso en concreto, la Administración presume ingresos por intereses por el registro de una cuenta por cobrar a una sociedad vinculada, fundamentando su decisión conforme al artículo 10 del Ley del Impuesto sobre la Renta, y el contribuyente no demostró con prueba documental que la presunción no le era aplicable en la especie. Por parte del contribuyente, la Administración debió valorar aspectos como la vinculación entre empresas, que prácticamente no hubo amortizaciones y la falta de garantía, y desconocer operaciones calificadas como préstamos entre sociedades vinculadas, asumiendo que en realidad se trataba de aportaciones al capital social. Sin embargo, estimamos que resulta improcedente pretender que, en aplicación de ese principio, se desconozca la presunción establecida en el artículo 10 LISR , porque ello supondría la violación del Principio de

Legalidad y la derogatoria singular de normas legales y reglamentarias en su favor, lo que no podría ser coonestado por este Tribunal.

Para un mayor entendimiento de la temática abordada por el Tribunal, nos permitimos transcribir un fragmento del Voto citado: "...Aunado a lo anterior, más bien es dable entender que, en la realidad, las empresas vinculadas se presten dinero sin contrato, sin intereses y sin otorgar garantías, y el que no se registren amortizaciones no es un indicio suficiente para concluir que no fue préstamo. Ante la ausencia de documento escrito que justificara la finalidad de los recursos entregados, aunado a la forma en que se registró ese movimiento o cuenta tanto en la contabilidad de la accionante como en la de P, la Administración Tributaria en uso de sus facultades de fiscalización y al amparo del Principio de Realidad Económica puede investigar cuál era la realidad económica de la referida cuenta, reclasificar el hecho generador de la obligación tributaria y ajustar las declaraciones autorrealizadas por los contribuyentes a la realidad de los hechos, como aquí sucedió.

En ese sentido, el Tribunal se pronunció de la siguiente forma: *"...Por los motivos esgrimidos, no se observa que la Administración Tributaria aplicara de forma arbitraria el principio en cuestión, por lo que debe rechazarse el vicio que en ese sentido se alega. Resulta también irrelevante el planteamiento de la actora respecto de que hubiera pasado si las empresas relacionadas hubieran estado deduciendo diferencial cambiario, toda vez que no es el supuesto que se discute en este caso por lo que a nada llevaría su análisis puesto que, se reitera, es ajeno al objeto de este proceso. En definitiva, estimamos que la conducta administrativa impugnada se conforma sustancialmente con el ordenamiento jurídico y así debe declararse. Evidentemente, en ejercicio de las potestades de fiscalización inherentes a la Administración Tributaria, ese órgano puede corroborar y verificar que los ingresos y gastos declarados por el sujeto pasivo de la obligación tributaria para constatar su realidad. Así, la validez de lo autodeclarado está vinculado a la posterior revisión y autorización que pueda realizar la Administración Tributaria. En la especie, se aplicó a la accionante la presunción de la renta neta por intereses que establece el artículo 10 de la LISR, lo que necesariamente supuso un incremento de la renta neta y un aumento sobre el monto del tributo, operaciones que se encuentran debidamente justificadas en las conductas impugnadas..."*

*Con forme a este voto y siguiendo la misma línea en cuanto a los intereses presuntivos a la luz del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el contrato*

*entre las partes es un instrumento fundamental para la resolución de casos similares a este, es decir, como se ha mencionado a lo largo de este análisis, habiendo el instrumento contractual habría prueba en contrario, por lo que su ausencia pero si habiendo financiamiento, no permitiría el elemento probatorio.*

Tribunal Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda, Sección Sexta. II Circuito Judicial de San José, a las dieciséis horas veinticinco minutos del veinticinco de enero de dos mil trece. Voto N° 16-2013-VI. (Desconocimiento persona jurídica): Igualmente, en el mismo sentido de similitud con los anteriores casos expuestos, el tribunal reconoce que el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios reviste el principio bajo estudio y nos indica que el citado canon tiene dos vertientes de aplicación, en primer lugar como criterio de interpretación de normas jurídicas sin perjuicio de los demás métodos de interpretación admitidos por el derecho común, es decir, conforme al criterio de realidad económica la normativa se debe interpretar tomando en cuenta su finalidad, su significado económico y los hechos, como realmente sucedieron. Ahora bien, como un segundo vértice de utilización del artículo citado, es utilizado por los intérpretes, en este caso la Administración Tributaria, como una herramienta para desconocer figuras jurídicas inapropiadas, es decir, el juzgador puede apartarse y prescindir del formalismo conceptual de las apariencias jurídicas establecidas por las partes y aplicar la norma de acuerdo con la realidad de los hechos económicos, en este caso, manteniendo la autonomía del derecho tributario sobre otras ramas del derecho.

Dentro de esta misma vertiente, y nos interesa resaltarlo como punto alto del análisis del voto, el intérprete puede utilizar instrumentos para desconocer las figuras jurídicas, a través de la teoría de la penetración o levantamiento del velo, lo que significa que el juzgador las utiliza para corregir anomalías en el funcionamiento de las empresas, es así como en el Derecho comparado se habla de la "doctrina del *disregard of legal entity*", "doctrina de la transparencia fiscal" o "doctrina de la penetración o desestimación de la personalidad jurídica", que abogan, ante el abuso de las formas jurídicas, por prescindir de éstas, a fin de esclarecer plenamente las circunstancias reales, esto es, de levantar el velo de la personalidad jurídica para aprehender la realidad. Según el criterio del Tribunal superior, *"...en efecto, bajo esta explicación al Derecho Tributario le interesa la real operación económica que hacen las partes y no la eficacia que pueda tener la forma jurídica que utilizaron por su propia voluntad individual..."* Así mismo emitió lo siguiente: *"...Con el criterio de Realidad Económica el juzgador tiene el medio por el cual se puede*

*apartar del formalismo conceptual adoptado por las partes y, en consecuencia, se puede prescindir de las apariencias jurídicas, en aplicación de la legislación tributaria acorde con la realidad de los hechos económicos. De esta manera, se reafirma el concepto de normas de orden público que tienen las disposiciones tributarias, por lo cual han de aplicarse tratando de conservar la situación de armonía y estabilidad social que existe en razón del acatamiento que todos los individuos por igual deben a las instituciones, cuando el Estado exige el cumplimiento de sus reglas con un carácter de necesidad y de irrenunciabilidad...”*

Un aspecto fundamental en la presente Litis tiene que ver con la doctrina del levantamiento del velo social. En nuestro país ha sido utilizada como un efectivo recurso ante los problemas que frecuentemente se exponen en los tribunales, precisamente con casos en donde se ven involucradas sociedades anónimas que han sido utilizadas como instrumento para vulnerar la leyes, y que tiene como resultado causar perjuicio en terceras personas, entonces según lo comentado, se hace ineludible de optar por desconocer la forma adoptada. Las sociedades anónimas en la actualidad es una de las formas más empleadas para realizar negocios. Una vez que ha adquirido la personalidad jurídica, es decir, autónoma, tiene toda la capacidad para obligarse y actuar en nombre propio. Entre los aspectos más litigiosos de esta forma jurídica lo constituye el hecho de que se reconoce la característica que separa la sociedad como persona autónoma y sus socios quienes son los que la constituyen y en ocasiones ha servido como una herramienta para que a través de la persona jurídica se cometan irregularidades con el derecho.

Estos asuntos han conllevado a que los tribunales recurran a la doctrina del Levantamiento del Velo Social para separarse de la forma escogida entre las partes y desentrañar la verdad que se encuentra oculta, es decir, revelando las personas que hay detrás y los bienes que posee. Al respecto, en Costa Rica, no existe una norma específica para regular el levantamiento del velo social, sin embargo, en el ámbito tributario existen remedios subsidiarios que funcionan como instrumentos legales para solicitar por vía judicial que se desestime de la persona jurídica, estas normas son el artículo 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que son las denominadas normas antielusivas. Ahora bien, para finalizar le correspondería a nuestra Sala Constitucional determinar si cuando se utiliza esta doctrina, efectivamente exista un roce con la Carta Magna en cuanto al derecho de intimidad, persona jurídica y personas independientes.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Segundo Circuito Judicial de San José. Goicoechea, a las dieciséis horas del veintitrés de abril del dos mil trece. Voto N° 064-2013-VI. (Rechazo de gastos por no cumplir requisitos de deducibilidad): Se trata el presenta caso de una empresa que pretende deducir gastos que le son ajenos para efectos de la declaración del Impuesto sobre la Renta. En el tema en concreto, la accionante pretendió deducir gastos de liquidaciones laborales, planillas de la CCSS, pagos de la Asociación Solidarista de Empleados de una empresa tercera quien era la que le prestaba el servicios sobre el manejo de los recursos humanos, aguinaldo de los empleados de dicha empresa, por considerar. En ese contexto, la Administración Tributaria de Heredia rechazó tales erogaciones fundamentando lo siguiente: "... son gastos generados en la actividad de la empresa tercera, por ser esta la empresa que contrata el personal, es ella quien asegura directamente el personal tanto de la Caja Costarricense del Seguro Social como en el Instituto Nacional de Seguros, paga las planillas de sus empleados, etc." Complementariamente indica que esos gastos no corresponden a la empresa accionante, por lo que los rechazaba al no contar con comprobantes fehacientes.

Seguidamente, ante el reclamo de la entidad demandante, según el voto analizado, en la resolución número DTF-04-RV-018-6 de las 16 horas del 16 de marzo del 2006, esa misma Administración Tributaria de Heredia, acerca del reclamo en el que se alegaba la necesaria aplicación del principio de realidad económica esta Administración expuso al respecto: *"...Es importante recalcar que cada uno de los pagos realizados por la empresa en estudio a nombre de Do Mun, no son gastos deducibles para la empresa en estudio, ya que en realidad la empresa contratante del personal y a cuyo nombre aparecen los documentos que respaldan los pagos. (...). Por lo antes indicado, no se aceptan como gasto, los pagos realizados por la empresa en estudio, correspondientes a los servicios profesionales o deberes laborales de..., ya que no son gastos inherentes a la empresa en estudio, no siendo aplicable el principio de realidad económica alegado por la impugnante, por no haber dudas en la aplicación de la ley sustantiva a aplicar ni dicotomía entre la verdad real y la formal..."*

En el presenta caso se tomó en cuenta elementos determinantes en el contexto de las operaciones, es decir, la empresa accionante registraba el gasto contra una cuenta por pagar a la empresa tercera, así mismo se logra desentrañar que esta empresa pertenecía a un mismo grupo económico con la fiscalizada, es decir, el alegato primario giró en torno

a la insuficiencia financiera de la “empresa tercera” para afrontar esas erogaciones, lo que por si solo hace cuestionable las razones de haber realizado un pago directo en favor de tercero y no una simple transferencia por pago de servicios (aún de manera anticipada), de suerte que se allegara al flujo financiero de la tercera involucrada, recursos para hacer frente a esos compromisos laborales. Para un mayor abundamiento sobre el fondo del caso, dirigirse directamente al Voto. Con respecto al principio que alegó la accionante, este alto Tribunal ha seguido la postura jurisprudencial respecto a la temática indicando que a merced del artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, canon que recoge el principio bajo estudio en el sentido de que la Administración Tributaria está facultada para utilizarlo como instrumento de interpretación de normas y facultad para prescindir de formas jurídicas, así como el artículo 12 ibídem, que regula el tema de los convenios entre particulares. Al respecto, el alto Tribunal se pronunció: “...*En ese sentido, cuando las partes hayan adoptado una forma jurídica de convención no totalmente clara para la administración tributaria, pues ésta podrá prescindir de esa forma para desentrañar el alcance que en la esfera tributaria pudiere tener el contrato suscrito entre el contribuyente y un tercero, ajeno a la obligación impositiva. Se obvia de esa manera cualquier procedimiento elusivo perjudicial para el fisco, que ostente el carácter de un convenio o contrato. Como lo ha señalado esa misma sala casacional en el fallo No. 825-F-2006 de las 08 horas 45 minutos del 27 de octubre del 2006, “es un instituto (la realidad económica) que presupone un sistema de presunción que faculta a la Administración Tributaria a interpretar las formas jurídicas para desprender la objetiva valoración de los hechos y por ende, de la realidad que se pretende ocultar.*

*Sin embargo, dado el tratamiento de la carga probatoria al que se ha hecho referencia, lo que desde luego incide en la motivación y por ende, en la validez de los actos tributarios, este principio no puede transformarse en un instrumento de legitimación de enriquecimientos sin causa de las arcas del Estado, o bien de tratamientos arbitrarios que permitan legitimar acciones sustentadas en presunciones no amparadas en argumentos o elementos concretos, o demostrados de manera fehaciente. Desde este plano, el agente público debe transitar con cuidado a través de las pruebas y la realidad que subsiste en el fondo del cuadro fáctico, para dilucidar la verdad real de los hechos (la realidad económica)...”* Para esto, es fundamental que aborde con precisión, si las figuras utilizadas son mecanismos de elusión que en el fondo, ocultan una realidad material distinta a la formal cuya intencionalidad última es la reducción de las cargas contributivas,

o si por el contrario, existe una armonía entre ambas realidades y no se genera ningún quebranto a los deberes tributarios.”

Otro de los temas polémicos en materia tributaria es el tratamiento a los llamados grupos económicos o entidades vinculadas conforme a la aplicación del artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Uno de los grandes problemas que se han suscitado es creer los intérpretes tributarios que una operación entre partes vinculadas por si sola es una operación simulada por el mero hecho de tratarse de un grupo de empresas con vínculo entre ellas, inclusive, este criterio más bien contradice la propia realidad de los grupos económicos. Se debe tomar en cuenta por parte de los intérpretes tributarios que más que analizar el tema de la vinculación, el principio de la realidad económica se debe encausar en el análisis del precio pactado entre las partes, es decir, el valor económico del negocio realizado y no si se trata de empresas vinculadas. El tema por analizar cuando existen operaciones entre empresas relacionadas o vinculadas, se debe encausar en los acuerdos o políticas que se han establecido para pactar el precio de la transacción, valorando el monto pactado y su relación al valor de mercado que se hubiese dado entre partes independientes. Es decir, como se ha venido desarrollando a lo largo de la presente investigación conforme a lo que permite el derecho privado, pueden establecer sus negocios de la manera que más les convenga, sean o no empresas vinculadas, segundo, nos parece que igualmente pueden pactar un precio inferior al de mercado siempre y cuando la transacción no sea simulada y que busque perjudicar al Estado en sus finanzas.

Tribunal Contencioso Administrativo Y Civil de Hacienda. Sección Sexta. Segundo Circuito Judicial de San José. Anexo A. Goicoechea, a las once horas con treinta minutos del dieciocho de julio dos mil catorce. Voto N° 109-2014-VI. (Rechazo de Gastos de Servicios Profesionales): En el presente caso, la Administración Tributaria rechaza gastos por concepto de servicios profesionales, motivando tal decisión con el fundamento de que, si bien es cierto entre el contribuyente y el prestador de servicios profesionales media un contrato por la prestación de estos, no existen más documentos fehacientes que demuestren la realidad de que efectivamente los servicios se hayan prestado en virtud del contrato, más aun, en revisión de las cuentas bancarias del contribuyente, la oficina de fiscalización de la Administración Tributaria determinó pagos realizados a los prestadores del servicio por concepto de viáticos y alimentación, que a criterio del ente fiscalizador es razón suficiente para presumir una relación más que profesional, es decir, una relación

laboral, por lo que no tiene as remedio que desconocer el gasto por servicios profesionales. Al respecto, el tribunal comparte el criterio de la Administración Tributaria y amplía el tema reforzándolo, pues consideró que aunque existiera un contrato por servicios profesionales suscrito entre las partes, al no constar informes, dictámenes u otros documentos relativos a la labor profesional, se consideraron como salarios no reportados al régimen de seguridad social. Aprecia el Tribunal que al respecto debe considerarse que si bien es cierto se ha tenido por demostrado que entre estas personas y la actora existe un contrato por servicios profesionales y se aportaron recibos de dinero por dicho concepto, también se ha tenido por demostrado mediante los estados de cuenta bancaria aportados por la actora, que ambas personas percibían al mismo tiempo, emolumentos correspondiente a viáticos y combustibles. Ahora bien, en materia del principio interpretativo en estudio, apunta que en materia tributaria, el numeral 6 del citado Código establece las formas en que debe interpretarse la normativa regulatoria. Se extrae del voto analizado que tal mandato establece: "Las normas tributarias se deben interpretar con arreglo a todos los métodos admitidos por el Derecho Común. La analogía es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones." Por ende, la normativa tributaria debe aplicarse conforme a los mecanismos de interpretación normal. No existe criterio alguno que permita sostener pseudo-máximas de interpretación tales como in dubio pro fisco, pro contribuyente, y otras por el estilo, que sean de aplicación genérica y total a una diversidad indeterminada de hipótesis, de modo que sean principios que deban imponerse en este ejercicio intelectual del operador jurídico.

Desde ese plano, las normas deberán ser interpretadas acorde a las formas de comprensión usuales, lo que depende de cada caso concreto. En efecto, la determinación del mecanismo interpretativo aplicable frente a una determinada situación jurídica, es un tema que ha de valorarse en cada caso concreto. Para ello, debe atenderse a la finalidad misma de la norma, conforme a los parámetros que otorga el canon 10 de la Ley General de la Administración Pública y canon 10 del Código Civil. Para finalizar este análisis, nos interesa citar en lo medular el siguiente extracto de la sentencia analizada: *"...Considérese conforme al principio de realidad económica o verdad real o material recogido por el numeral 8° del CNPT, que la forma jurídica adoptada por las partes o los contribuyentes no obligan al intérprete, en este caso a la Administración Tributaria, quien puede otorgarles una significación diversa de conformidad con la realidad de los hechos y las circunstancias presentes, de ahí estimamos que la Administración Tributaria tuvo*

*razones fundadas para desconocer la forma usada por el contribuyente, visto los estados de cuenta bancaria donde se comprueba que, en la realidad, la actora cancelaba sumas de dinero a los citados señores por concepto de viáticos y combustibles, lo cual significa que entre las partes, existía más que una relación profesional, razón por la que ante esta duda razonable, resulte correcta la apreciación de la Administración Tributaria en cuanto al rechazo de dichos rubros, lo cual comparte este Tribunal...”*

Uno de los fines de la aplicación del principio de la realidad económica es desentrañar la verdad que se oculta detrás de figuras jurídicas en algunos casos inapropiadas. El intérprete tributario facultado por el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios puede apartarse de las formas jurídicas establecidas por el derecho privado siempre y cuando manifiestamente la operación entre ellos busque una disminución en las obligaciones tributarias materiales, es decir, de manera artificiosa se perjudiquen las arcas del Estado. Como una norma antielusiva, nos referimos al artículo 13 del Código citado en el que establece básicamente que la obligación tributaria no se afecta por otras ramas de derecho, sin embargo, el intérprete tributario o aplicador de la norma en el uso de sus facultades, debe motivar o fundamentar el desconocimiento de las formas jurídicas. A través de la investigación y de las lecturas de las diferentes posiciones jurisprudenciales, la Administración Tributaria constantemente desconoce las formas adoptadas por los contribuyentes sin motivo ni demostrando el abuso o uso desmedido. En el presente caso, pareciera ser que se sigue una tendencia fiscalista y se aplica el criterio de la realidad económica únicamente favoreciendo al fisco, sin verdaderamente demostrar que entre las partes realmente existía o no una relación laboral.

Tribunal Contencioso Administrativo, Sección Sexta, Segundo Circuito Judicial de San José. Goicoechea, a las catorce horas treinta y cinco minutos del diez de junio del dos mil quince. Voto No. 092-2015-VI. (Incremento Patrimonial Injustificado y Rechazo de Gastos por Cuentas Incobrables): En esta sentencia de reciente data, reconoce el Tribunal superior que la Administración Tributaria en uso de sus potestades estas son dirigidas a determinar la realidad subyacente en las operaciones de los contribuyentes, lo que viene a ser de aplicación en la materia tributaria del acá investigado principio de realidad económica que impera en el Derecho Tributario. Como se ha venido analizando en caso por caso, nos queda muy claro que el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios se refiere a los casos en que la norma tributaria se aparta de las formas jurídicas y busca el gravamen de la realidad económica, es decir, prevaleciendo una

autonomía del Derecho Tributario por encima de los negocios jurídicos ofrecidos por el Derecho Privado. La labor del intérprete es de darle a la ley el verdadero alcance, puede asignar a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, el significado que más se adapte a la realidad, prescindiendo del nombre jurídico del negocio o de su forma, prevaleciendo entonces la substancia sobre la forma. Aunado en el presente voto el Tribunal ha pronunciado que en la actualidad ya se ha superado las doctrinas de in dubio pro fisco e in dubio pro contribuyente en la interpretación de las normas tributarias, lo que deriva entonces es que prevalece la interpretación atendiendo a la realidad económica. En un pequeño fragmento de la resolución comentada, el Tribunal abordó el tema de la siguiente manera: *“...VII.- Si bien se mira, el criterio de realidad económica (regulado en los numerales 8 y 12 del Código Tributario), constituye una herramienta que habilita a la Administración Tributaria para prescindir de las formas alegadas por las partes e ingresar a ponderar en el marco de la relación económica, la incidencia y alcances efectivos de ésta, a fin de alcanzar una mayor aproximación a la determinación de la concurrencia de los hechos que permiten establecer si ocurrió un hecho generador diverso al alegado por las partes involucradas. Sería el ejemplo de un supuesto contrato de crédito pagado a un socio de una sociedad de capital que en realidad se emite como estratagema para encubrir una distribución de utilidades, o bien, un documento que consigna como donación lo que en realidad ha sido una venta onerosa de un bien. No se trata de desconocer jurídicamente el negocio suscrito por las partes, sino de hacerle inoponible sus efectos al Fisco, cuando pretendan eludir ilegítimamente consecuencias tributarias. Busca, en estricto sentido, desentrañar la realidad material subyacente en el negocio y de esa manera, definir si la forma utilizada es un escudo para minimizar las cargas impositivas, caso en el cual, se deberá ajustar ese deber a su correcto cauce, o si por el contrario, es un acto lícito y legítimo, y no solo una apariencia formal...”*

Igualmente en una línea de similitud al caso anterior, la Administración Tributaria se limita a motivar cuales fueron las razones para apartarse de la forma jurídica y aplicar el criterio de la realidad económica conforme al artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, es decir, la aplicación de este criterio tiene como fin evitar el perjuicio fiscal, siempre y cuando el aplicador de la norma fundamente el abuso del derecho en la obligación tributaria.

## Conclusión

La interpretación de las normas tributarias ha sido un tema muy discutido por lo litigioso que se puede tornar, la forma en que se pueda interpretar una norma puede tener repercusiones tanto en el patrimonio de los contribuyentes como en las mismas arcas Estatales por la relación jurídica tributaria que existen entre ambas partes. Razón por la cual la mayoría de países han definido muy bien dentro de sus ordenamientos jurídicos los métodos de interpretación que se aceptan para las normas jurídicas tributarias. Nuestro país no es ajeno a esta situación y ha incorporado en la legislación, en el artículo 10 del Código Civil, que las normas tributarias se interpretarán según sus palabras, el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, la realidad social en que han de ser aplicadas y su espíritu y finalidad de; así mismo, conforme al canon 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, este alude a una interpretación de normas tributarias conforme a todos los métodos admitidos por el Derecho Común, así como también incorporó la interpretación basada en el principio de realidad económica regulado en el artículo 8 del Código último mencionado. Uno de los aspectos importantes desarrollados en la primera sección del capítulo número uno de la presente investigación en el que concuerdan muchos autores, es que el fin primordial de la interpretación de las normas es desentrañar el mismo sentido de lo que quieren expresar, es decir, es descubrir el sentido y el alcance. Una de las afirmaciones muy importantes en el presente estudio y en total acuerdo con (Costa, 2014), es que las normas de carácter tributario se deben interpretar como cualquier otra norma jurídica en general, es decir, se pueden utilizar todos los métodos permitidos por las ciencias jurídicas.

Ahora bien, con base en el artículo 10 del Código Civil y 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se concluye en la presente investigación que para las normas de carácter tributario se puede utilizar cualquier criterio de interpretación, es decir, están sujetas a los mismos métodos interpretativos que el restante de leyes de orden jurídico. Sin embargo, por ser las normas tributarias en la mayoría de casos de significación económica, no se impide que se disponga de un método específico de interpretación, por ejemplo, el de la realidad económica. La ley tributaria, entonces, por su naturaleza es una como cualquiera de las otras ramas del Derecho, pues de su interpretación deriva el descubrimiento del sentido de las palabras que la conforman, por lo que utilizar interpretaciones como la histórica, como el método lógico o el elemento sistemático no se encuentran prohibidos de ser usado, sin embargo es muy importante resaltar que

interpretaciones como la de “indubio pro fisco” o “indubio pro contribuyente” ya han sido superadas. Se concluye además que en materia tributaria prevalece como característica normada y de aplicación a los hechos que son de índole económica básicamente por la dependencia de entre el hecho económico y la norma que regula este. En ese sentido, por la significación de los hechos económicos de las normas tributarias es que se prevé la utilización del principio de realidad económica como método de interpretación por lo que debe tomarse en cuenta entonces la finalidad y el significado económico de las circunstancias que la conforman, pues estos elementos son de suma importancia en la labor interpretativa de la ley, por lo que se ha podido concluir lo conveniente entre el nexo de las leyes de carácter tributario con la economía nacional y el fin que debe alcanzarse. Es decir, en resumidas cuentas, el Derecho Tributario reconoce todos los métodos de interpretación aceptados en el derecho común sin embargo, por el significado económico de las leyes, se ha previsto un método específico para interpretar la norma por su naturaleza económica dada la importancia que existe entre las leyes impositivas y la economía del Estado.

En la sección II del primer capítulo de la presente investigación, se desarrolló el tema de la validez y el contenido del método de interpretación por realidad económica. Del estudio se concluye que según el Derecho Financiero – Tributario es posible considerar el hecho económico como fundamental, ya que todo lo que concierne a los impuestos evidentemente es de naturaleza económica, de aquí que los intérpretes del Derecho Tributario no deben partir su interpretación de las formalidades de la norma sino más bien de su verdadero significado económico. Con base en el autor (Gamboa, 2000) mencionando a Valdez Costa, la interpretación, según la realidad económica, surge cuando se combinan el fin y el objeto de la ley, la significación económica y los hechos tal y como han sucedido realmente, es decir, se toman en consideración las circunstancias económicas mediante las cuales nació la norma. Se concluye entonces que las normas tributarias deben atender la significación económica.

Es evidente que la globalización de los mercados ha hecho que los contribuyentes en el ejercicio de su capacidad jurídica y conforme a su derecho del libre comercio celebren sus negocios optando por figuras ofrecidas por otras ramas del Derecho Privado, en la mayoría de casos con el objeto de minimizar las obligaciones tributarias mediante formas de elusión, evasión o utilizando el fraude de ley, los dos primeros existe una línea delgada y apunta a un aspecto meramente legal, es decir, una figura esquivada el pago del impuesto

por medio de “portillos” de la propia ley, mientras la otra figura evade la obligación de una manera más adrede. Para profundizar aun más en el tema de la elusión y evasión fiscal, se concluye que el primero básicamente consiste en una estrategia legal que logra retrasar o evitar el pago parcial o total del impuesto, es decir, mediante el uso de la ley, se logra esquivar eludir el hecho generador de la norma tributaria para tener una ventaja económica frente al Estado. Para llamarlo de alguna manera y para un mejor entendimientos, es una ventaja para esquivar “lícitamente” el pago de las obligaciones tributarias, pero que a su vez puede ser considerada que fue llevada a cabo de manera fraudulenta, pero ciertamente se podría decir que la elusión engloba en cierta medida una economía de opción, pero que en la gran mayoría de ocasiones no es aceptada por la Administración Tributaria. Entonces para concluir la elusión fiscal es una forma de evitar que concurra el hecho imponible del impuesto mediante el abuso de los procedimientos jurídicos y de las formas con el fin de aminorar el pago de impuestos. Por otra parte en el tema de la evasión fiscal se puede concluir que este consiste en el no pago de manera voluntaria de las obligaciones tributarias, es decir, la estrategia que se utiliza se hace siempre de forma voluntaria y consciente y tiene como finalidad no pagar el impuesto, en este caso mediante la violación de la ley que regula el hecho generador de la obligación tributaria. Se concluye entonces que la diferencia entre la elusión y la evasión radica básicamente en que cuando se pretende eludir se hace mediante el intento de reducir el pago del impuesto dentro de los límites permitidos por la ley, es decir, es aprovecharse de un “vacío legal” para sacar ventaja frente al Estado. Mientras que en la evasión fiscal, el evasor utiliza mecanismos ilegales para evitar el pago total de la obligación tributaria, actuando de manera dolosa y estando consciente de ello, es decir, con base en el principio de la realidad económica, implica el encubrimiento o simulación de una realidad distinta a la verdadera. En síntesis uno puede ser considerado como un acto amoral sin violar la ley y el otro como un acto doloso que infringe las normas.

Ahora bien, con respecto al tema del fraude de ley, existe un estrecho nexo entre Derecho Tributario y el Derecho Civil cuando se trata de negocios jurídicos entre contribuyentes, es decir, en este caso las partes utilizan las formas que les ofrece el derecho privado para realizar sus negocios. Como lo ha planteado la doctrina, un negocio jurídico en fraude de ley de naturaleza tributaria, este entonces se produce desde que el negocio o la forma contractual aceptada es utilizada como un medio para eludir las obligaciones. Así mismo en el mismo sentido, se ha reconocido por diferentes autores que el fraude de ley tributario se comete cuando las partes en la formación de sus negocios

buscan adaptar la posición de hecho de una norma en el presupuesto de hecho de otra norma llamada en este caso norma de cobertura para evitar la realización del hecho impositivo y en todo momento las partes actuó creyendo que el ordenamiento jurídico les dio esta posibilidad para lograr un ahorro fiscal. De esta forma el actuar de las partes es abierto y transparente por que en principio se ha actuado conforme a la ley y en ocasión a una economía de opción. Se concluye entonces que en el tema de fraude de ley es importante reconocer dos puntos esenciales: uno, por parte de los contribuyentes es buscar un resultado elusivo que le permita ahorro fiscal; y dos, el uso de formas jurídicas o interposición de contratos como los mecanismos “lícitos” para obtener el fin pretendido.

Por otra parte, en la presente investigación se analizó dentro del capítulo 2 la aplicación e interpretación del Principio de Realidad económica como instrumento para prescindir de formas jurídicas. Actualmente por el entorno económico los contribuyentes han ido adaptando sus operaciones en la formación de negocios jurídicos y en muchos casos con la intención de obtener una ventaja económica frente al fisco adoptan formas ofrecidas por el derecho privado que de repente pueden ser lícitas. Pero en alguno de los casos esas formas pueden ser inapropiadas valiéndose de mecanismo como los descritos en párrafos precedentes por lo que el Derecho Tributario ofrece como herramienta el principio de realidad económica para despartarse de tales formas y con los métodos de interpretación admitidos en el derecho común, lograr desentrañar el significado económico y menguar la aparente forma para esclarecer la verdadera intención del negocio jurídico. Con base en la interpretación del artículo del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se ha llegado a la conclusión de que la Administración Tributaria como intérprete de las normas tributarias goza de una facultad para prescindir de las formas jurídicas que en algunos casos son propias del Derecho Privado; sin embargo, esto no debe ser una herramienta con tendencias fiscalistas que sirva de excusa para desconocer todos los negocios jurídicos entre contribuyentes. Es decir, se ha concluido que para utilizar el criterio de la realidad económica como método para apartarse de las formas, la Administración Tributaria debe en todo momento demostrar que hay una figura inapropiada y fundamentar el porqué se aparta, es decir, no puede haber abusos que comprometa el patrimonio de las personas alegando la autonomía del Derecho Tributario sobre cualquier otra rama del derecho.

Ahora bien, otro aspecto de mera importancia del presente estudio y en el mismo sentido de la autonomía del Derecho Fiscal, tiene que ver con el principio de substancia

sobre la forma, por lo que se concluye que en la interpretación del criterio de la realidad económica a este no le interesa el formalismo de los negocios jurídicos sino su substancia, es decir, el sentido económico por el cual fue adoptado. Por ejemplo, cuando se da el caso en que una parte vende a otra acciones de una sociedad anónima tenedora de bienes inmuebles. En principio pareciera no haber nada ilícito del formalismo de la venta de las acciones pero detrás de esta negociación está el traspaso indirecto de los bienes inmuebles, que en substancia en realidad lo que se dio fue una compraventa de los inmuebles, evitando con ello el pago de los impuestos que hayan ocurrido por configurarse los hechos generadores. Así mismo se reconoce la capacidad del Derecho Tributario para desconocer las figuras jurídicas con la Teoría del Levantamiento del Velo Social, aspecto muy importante de la presente investigación, pues con esta teoría lo que se presente es escudriñar una persona jurídica para encontrar los intereses reales y significación económica enmascarada a través de esta forma, pues se sabe que en muchos casos la estructura formal de una sociedad se presta para que sea utilizada con una finalidad de fraude y ventajosa frente a los intereses impositivos del Estado. Otro aspecto muy importante en la presente investigación es que en la medida de que los contribuyentes realizan sus negocios con formas jurídicas inapropiadas que en la mayoría de veces son mecanismos de resistencia al tributo y con base en el estudio que realizado en el derecho comparado, es evidente que cada legislación tiene normas especiales para contener estas conductas, las llamadas normas anti elusivas, en respuesta de combatir los actos elusivos, evasivos o cometidos en fraude de ley. Es importante concluir que estas normas de anti elusión comienzan su eficacia desde la fase de interpretación del negocio o de las formas adoptadas y así como la norma tributaria por aplicar, en donde el fin primordial sea el descubrimiento de la verdad y la significación económica del negocio jurídico entre las partes. Se concluye entonces que el principio de la realidad económica y las llamadas normas o cláusulas anti elusivas son instrumentos que apoyan la labor interpretativa en materia tributaria.

Por ultimo, se analizó la jurisprudencia que estaba al alcance del Tribunal Contencioso Administrativo del periodo 2010 al 2015 y se concluyeron aspectos muy importantes. Evidentemente existen muchas figuras que adoptan los contribuyentes como mecanismos para obtener ventajas económicas frente al Estado en el pago de sus Impuestos, pero tampoco se puede obviar la posibilidad que tienen estos y conforme al principio de autonomía de la voluntad celebren contratos con fines negociales. Por ello, el Ordenamiento Jurídico necesita de normas que sirvan de herramienta para la

interpretación de estos negocios y de la normativa que se ha de aplicar y que sirva de soporte a la gestión de la Administración Tributaria. En la jurisprudencia analizada pareciera ser que existe un enfrascamiento en debates de conceptos en la labor interpretativa del hecho generador y de la aplicación del principio de realidad económica. Es decir, como se analizó a lo largo de la presente investigación, el criterio de realidad económica cumple dos funciones, una como método de interpretación y la otra como herramienta para prescindir de las formas jurídicas inapropiadas, sin embargo, la inclinación de la aplicación del principio estudiado ha sido siempre a favor del fisco, es decir, una tendencia fiscalista que pone en peligro la seguridad jurídica de los contribuyentes. Si bien es cierto, de la aplicación e interpretación de la realidad económica resulta una facultad para que el intérprete pueda apartarse de los negocios jurídicos entre los contribuyentes, no puede ser excusa para abusar de esas facultades, por lo menos entre el periodo estudiado pareciera ser que las operaciones entre empresas de un mismo grupo son con la finalidad de obtener una ventaja fiscal per se. Es decir, más allá de la aplicación del principio existen elementos que se deben de tomar en cuenta a la hora de fundamentar la decisión de prescindir de las figuras jurídicas, por ejemplo, el derecho de los contribuyentes de organizar sus negocios libremente y el principio de la autonomía de la voluntad.

La aplicación e interpretación del principio por parte del Tribunal Contencioso Administrativo en el periodo analizado pareciera tener algunos serios problemas que vale la pena mencionar para el interés de la presente investigación: primero, existen problemas a la hora de fundamentar la decisión por parte de los intérpretes a la hora de desconocer las figuras jurídicas, es decir, no le queda claro al contribuyente cuáles fueron las razones en las que se fundamentó el Tribunal para apartarse de la forma adoptada. Además, existe una gran tendencia fiscalista en el sentido de que el alcance que se le da a la interpretación del principio conforme a la realidad económica es muy extensiva, es decir, solo se aplica si favorece al fisco. Por otra parte, en cuanto lo que es el tratamiento de empresas vinculadas, pareciera ser que por el mero hecho de existir algún tipo de vinculación, el intérprete asimila las transacciones como simulación, es decir, se crea una analogía entre vinculación y simulación, en estos casos, las transacciones entre empresas vinculadas deben valorarse por el precio pactado versus el precio real de mercado, si el primero dista del segundo, entonces se puede prescindir de la figura adoptada. Por ultimo, no se dimensiona muy bien cuál es el límite para desconocer las figuras jurídicas, y precisamente el limite es la misma realidad económica, es decir, se debe valorar la

voluntad expresada entre las partes con el resultado obtenido dejando de lado los efectos fiscales. Finalmente este problema no solo compromete la seguridad jurídica de los contribuyentes sino que ante este tipo de arbitrariedades perjudican seriamente al Estado por el hecho de tener que recurrir al gasto de recursos para un eventual litigio.

## Bibliografía

(2004). (L. A. Villena, Productor) Recuperado el 28 de 10 de 2015, de <http://www.ipdt.org>: [http://www.ipdt.org/editor/docs/04\\_Rev23\\_LAAV.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/04_Rev23_LAAV.pdf)

(2015 de 10 de 2015). Obtenido de <http://dle.rae.es>: <http://dle.rae.es/?w=Analog%C3%ADa&m=form&o=h>

(s.f.). Obtenido de <https://umtributaria1.files.wordpress.com>: <https://umtributaria1.files.wordpress.com/2014/08/principio-de-la-realidad-econoc3b3mica.pdf>

(s.f.). Recuperado el 30 de 10 de 2015, de <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com>: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/fraude-de-ley-tributario/fraude-de-ley-tributario.htm>

Aguilar, G. Z. (2003). *Hermenéutica Fiscal, la Interpretación de las Disposiciones Fiscales*. México: Dofiscal Editores, S.A.

Arana Landín, S. (2009). *Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias*. España: Dykinson.

Barron, R. C. (1995). *La interpretación y el uso abusivo de los Tratados Fiscales. Un caso de aplicación: la compra de bonos austriacos por residentes españoles*.

Baza de Lafuente, M. L. (2005). *El delito Fiscal: particular referencia al artículo 305 del código penal*. España: Universidad Complutense de Madrid.

Cajas Sarria, M. (2007). *Acerca de la interpretación en el control de las reformas constitucionales*. Colombia: Dikaion.

Costa, R. V. (2014). *Curso de Derecho Tributario (Vol. Cuarta)*. Argentina: Editorial B de F.

Demeneghi, S. A. (s.f.). Recuperado el 24 de 10 de 2015, de <http://www.teqroo.com.mx>: <http://www.teqroo.com.mx/sitio2007/teqroo/activos/pdf/articulos/2007/Los%20sistemas%20de%20interpretacion.pdf>

Ferreiro Lapatza, J. (2005). *La Justicia tributaria en España*. Barcelona, España.

Ferreiro, J. J. (1996). *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid, España: Marcial Pons.

Figueroa Mejía, G. A. (2010). *Duplicidad interpretativa: interpretación jurídica en general e interpretación constitucional en particular*. Colombia: Dikaion.

Folco, C. M. (2004). *El fenómeno de la evasión fiscal*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Rubinzal.

Founrouge, G. (1999). Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social. Buenos Aires, Argentina: Astrea.

Galiano Maritan, G. (20 de 11 de 2012). Recuperado el 25 de 10 de 2015, de <http://dikaion.unisabana.edu.co>:

<http://dikaion.unisabana.edu.co/index.php/dikaion/article/view/2270/3119>

Gamboa, C. F. (2000). El Principio de Realidad Económica como Criterio Interpretativo en el Derecho Tributario (Vol. 1). San José, Costa Rica: Imprenta y Litografía Mundo Grafico.

Giuliani Fonrouge, C. M. (2003). Derecho Financiero. La Ley. Buenos Aires, Argentina.

Grau, E. (2008). Interpretación y aplicación del derecho. España: Dykinson.

Guastini, R. (2003). Estudios sobre la interpretación jurídica. México: S.A. EDITORIAL PORRUA.

Hensel, A. (2005). Derecho Tributario. Marcial Pons.

Jarach, D. (1983). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Cangallo.

López, E. A. (2012). <http://www.eumed.net/tesis-doctorales>. Recuperado el 24 de 10 de 2015, de <http://www.eumed.net>: [http://www.eumed.net/tesis-doctorales/2012/eal/tecnicas\\_interpretacion\\_fiscal.html](http://www.eumed.net/tesis-doctorales/2012/eal/tecnicas_interpretacion_fiscal.html)

Massini, C. C. (2010). Iusnaturalismo e interpretación jurídica. Universidad de la Sabana.

Miodini, C. (30 de 08 de 2012). Recuperado el 24 de 10 de 2015, de <http://nulan.mdp.edu.ar>: [http://nulan.mdp.edu.ar/1697/1/miodini\\_c\\_2012.pdf](http://nulan.mdp.edu.ar/1697/1/miodini_c_2012.pdf)

Navas, A. T. (2009). Derecho Tributario. Parte General. Principios Generales y Derecho Tributario Material. San José, Costa Rica: Editorial Jurídica Continental.

Nieto, S. (2010). Interpretación y argumentación jurídicas en materia electoral: una propuesta garantista. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas - UNAM.

Nieto, S. (2010). Interpretación y argumentación jurídicas en materia electoral: una propuesta garantista. México: Instituto de Investigaciones Jurídicas - UNAM.

Paredes, V. E. (s.f.). Recuperado el 24 de 10 de 2015, de <http://www.juridicas.unam.mx>: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/qdiuris/cont/16/cnt/cnt4.pdf>

Pérez Royo, F. (1998). Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Madrid, España: Editorial Civitas.

Pérez, J. E. (13 de 11 de 2011). NOTAS SOBRE LA INTERPRETACION JURIDICA. Revista de Ciencias Jurídicas N0 133 (79-102) enero-abril 2014.

Rodríguez Vindas, R. L. (1999). Temas de Derecho Financiero y Tributario. San José, Costa Rica: Editorial Jurídica Continental.

Rosembuj, T. (1999). El fraude de Ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario. Madrid, España: Marcial Pons.

Salto van der Laat, D. (2002). Fraude y Evasión Fiscal. San José, Costa Rica: Investigaciones Jurídicas.

Sampaio Doria, R. (1971). La Evasión Fiscal, Asamblea General del CIAT V. Rio de Janeiro, Brasil.

Santamaría, C. O. (s.f.). Recuperado el 24 de 10 de 2015, de [http://www.mjusticia.gob.es: http://www.mjusticia.gob.es/cs/Satellite/Portal/1292344066188?blobheader=application%2Fpdf&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadername2=EstudioDoctrinal&blobheadervalue1=attachment%3B+filename%3D1986\\_1420.pdf&blobheadervalue2=1288777103086](http://www.mjusticia.gob.es: http://www.mjusticia.gob.es/cs/Satellite/Portal/1292344066188?blobheader=application%2Fpdf&blobheadername1=Content-Disposition&blobheadername2=EstudioDoctrinal&blobheadervalue1=attachment%3B+filename%3D1986_1420.pdf&blobheadervalue2=1288777103086)

Tacchi, C. M. (1994). Evasión tributaria. Hete rodoxia o nueva Ortodoxia. Buenos Aires, Argentina: Dirección General Impositiva.

Tributarias, C. A. (2015). Modelo de Código Tributario del CIAT. Panamá, Panamá.

Vanoni, E. (1961). Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias. Madrid, España.

Villegas, H. B. (1993). Régimen penal tributario Argentino. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma.

Villegas, H. B. (1994). CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO (Vol. 5ta). Buenos Aires, Argentina: Depalma.

Villegas, H. B. (1994). Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario (Vol. 5ta). Buenos Aires, Argentina: Depalma.

Villodres, M. I. (s.f.). Recuperado el 15 de 10 de 2015, de <http://biblio.juridicas.unam.mx: http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/7/3015/15.pdf>

Viola, F. (2008). Derecho e interpretación: elementos de teoría hermenéutica del derecho. España: Dykinson.

Wilhelm Kruse, H. (2001). El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión en el "tratado de Derecho Tributario". Bogotá, Colombia: Editorial Temis S.A.

Zambrano, E. N. (s.f.). Recuperado el 27 de 10 de 2015, de [http://www.cejamericas.org: http://www.cejamericas.org/index.php/biblioteca/biblioteca-virtual/doc\\_view/2714-el-principio-de-%E2%80%99Crealidad-econ%C3%B3mica%E2%80%9D-en-el-derecho-tributario.html](http://www.cejamericas.org: http://www.cejamericas.org/index.php/biblioteca/biblioteca-virtual/doc_view/2714-el-principio-de-%E2%80%99Crealidad-econ%C3%B3mica%E2%80%9D-en-el-derecho-tributario.html)

### **Jurisprudencia Analizada:**

República de Costa Rica, Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 001181-F-S1-2009.

República de Costa Rica, Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 001270-F-S1-2011.

República de Costa Rica, Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 0023-1977.

República de Costa Rica, Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Voto N° 145-S1-F-2008.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección II, Voto N° 102-2011.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IV, Voto N° 0063-2012.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IV, Voto N° 0075-2012.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IV, Voto N° 0094-2012.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IV, Voto N° 0078-2013.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IV, Voto N° 00042-2014.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección V, Voto N° 00060-2014.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección V, Voto N° 00069-2014.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Voto N° 001293-2010

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Voto N° 002319-2010

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Voto N° 00003-2014.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Voto N° 00070-2011.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Voto N° 000121-2011.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Voto N° 00016-2013.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Voto N° 00064-2013.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Voto N° 00070-2011.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Voto N° 00109-2014.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Voto N° 00140-2014.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Voto N° 00148-2012.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Voto N° 00198-2012.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Voto N° 00083-2012.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Voto N° 0092-2015.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Voto N° 0064-2013.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Voto N° 1660-2010.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Voto N° 3076-2010.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VI, Voto N° 00075-2015.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII, Voto N° 0035-2014.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VII, Voto N° 00068-2011.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VIII, Voto N°

00082-2010.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección VIII, Voto N° 00051-2013.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IX, Voto N° 00054-2010.

República de Costa Rica, Tribunal Contencioso Administrativo, Sección IX, Voto N° 00063-2010.

República de Costa Rica, Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N° 0040-2013.

República de Costa Rica, Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N° 0213-1997.

República de Costa Rica, Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N° 0233-2001.

República de Costa Rica, Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N° 0237-2011.

República de Costa Rica, Tribunal Fiscal Administrativo, Resolución N° 0360-2014.

#### **Normativa Citada**

República de Costa Rica, Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

República de Costa Rica, Código Civil de Costa Rica.

República de Costa Rica, Código de Comercio de Costa Rica.

República de Costa Rica, Ley General Tributaria, República de España

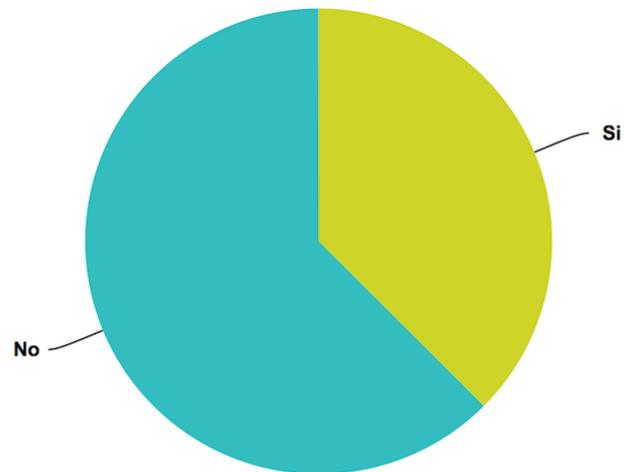
República de Costa Rica, Ley de Procedimiento Fiscal de Argentina

República de Costa Rica, Modelo de Código Tributario del CIAT

## Anexos

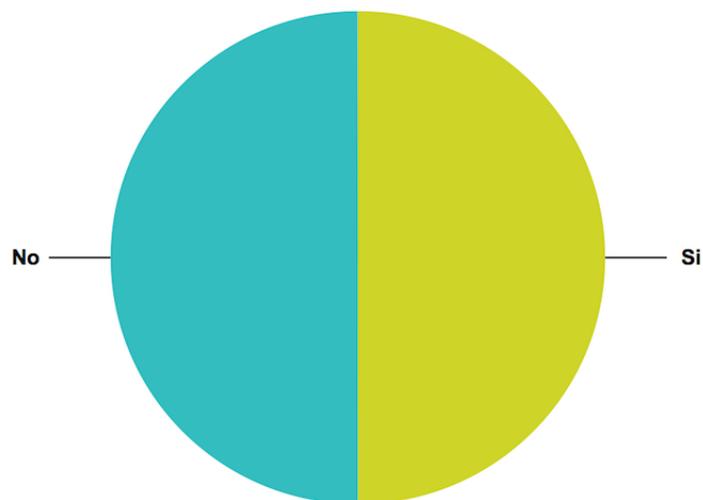
**¿Desarrolla usted algún tipo de actividad económica y que se encuentre inscrita ante la Administración Tributaria?**

Respondido: 16 Omitido: 0



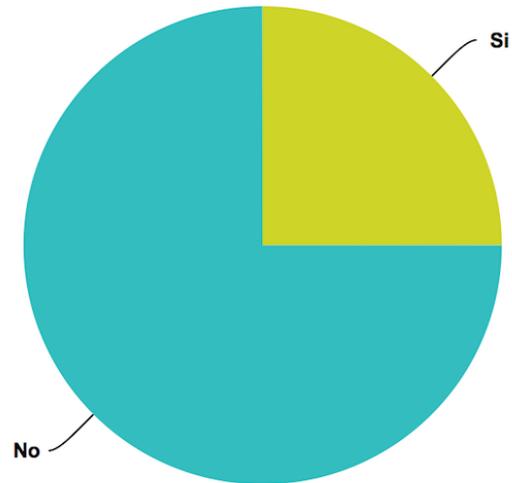
**¿Conoce usted o su empresa en detalle los impuestos aplicables a su negocio?**

Respondido: 16 Omitido: 0



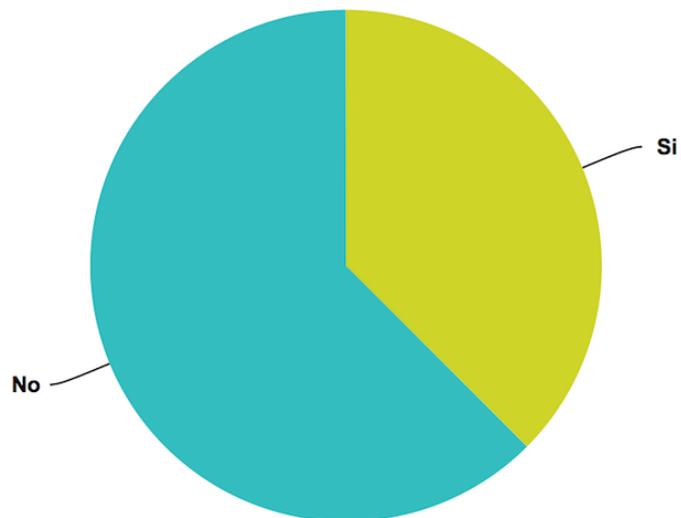
**¿Tiene su empresa un plan de gestión tributaria, que permita de forma preventiva evitar contingencias fiscales?**

Respondido: 16 Omitido: 0



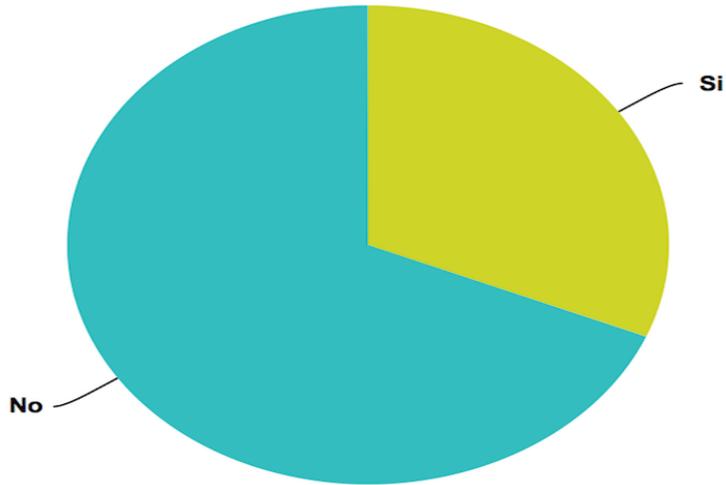
**¿Esta usted o su empresa preparado para soportar una auditoría fiscal?**

Respondido: 16 Omitido: 0



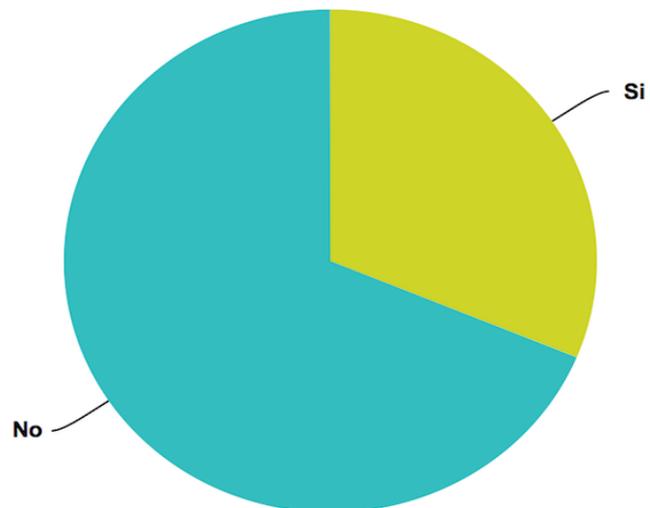
**¿Tiene su empresa identificados y cuantificados sus puntos fiscales vulnerables?**

Respondido: 16 Omitido: 0



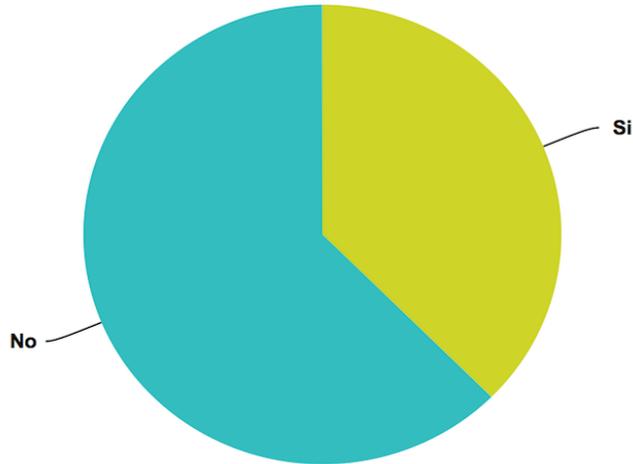
**¿Tiene su empresa identificados y cuantificados sus puntos fiscales vulnerables?**

Respondido: 16 Omitido: 0



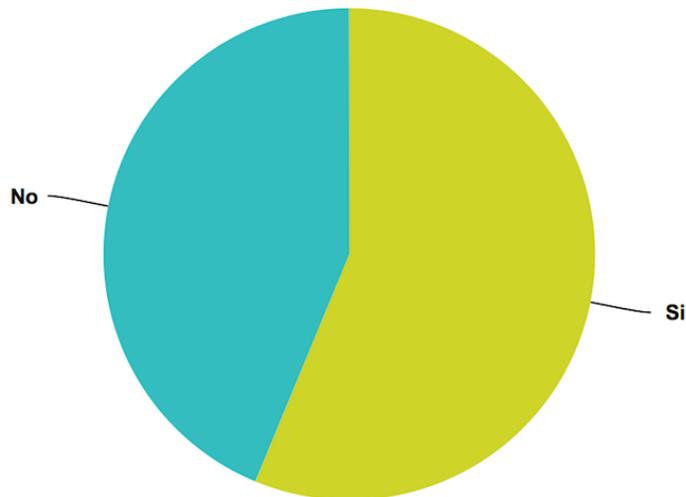
**¿Conoce el contenido del artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios?**

Respondido: 16 Omitido: 0



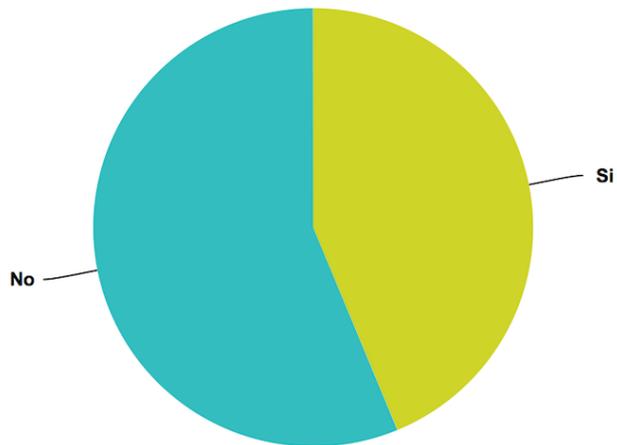
**¿Conoce el concepto del Principio de Realidad Económica, propio del Derecho Tributario?**

Respondido: 16 Omitido: 0



**¿Sabía usted que la Administración Tributaria en uso de sus facultades puede prescindir de figuras jurídicas adoptadas por su empresa con otro contribuyente a fin de desentrañar el verdadero objeto del negocio pactado?**

Respondido: 16 Omitido: 0



**¿Sabe usted cuál es el objetivo de las autoridades tributarias en la revisión de las operaciones entre partes relacionadas?**

Respondido: 16 Omitido: 0

