

“EL LEVANTAMIENTO DEL VELO DE LA PERSONA JURÍDICO Y SU APLICACIÓN PRÁCTICA EN COSTA RICA”

Oscar P. Alfaro Prieto.¹

Resumen:

Con el presente artículo se pretende introducir al lector en el tema de la doctrina del levantamiento del velo en el derecho tributario, explicando de manera muy sencilla pero amplia sus alcances, sus límites y los principios que dan lugar a su aplicación, así como un breve panorama de la situación jurisprudencia en Costa Rica.

Descriptoros:

Derecho Tributario / Levantamiento del Velo / Abuso de la Personalidad Jurídica / Levantar el Velo

Abstract:

With the present article intends to introduce the reader in the theme of the disregard of the legal entity in the fiscal law, explaining of very simple but extensive way their reaches, their limits and the principles that give rise to its application, as well as a brief panorama of the situation jurisprudence in Costa Rica.

Key Words:

Fiscal law / disregard of the legal entity / abuse of the legal personality / lifting the veil

¹ Lic. en Derecho. Candidato a Master en Derecho Tributario de la Universidad Latinoamericana de Ciencia y Tecnología. Correo Electrónico alfarop@abogados.or.cr

I) Origen del la Doctrina del Levantamiento del Velo.

La "Doctrina del Levantamiento del Velo" o también conocida como la "Doctrina de la Desestimación de la Personalidad Jurídica", tiene sus orígenes doctrinarios en Estados Unidos de América a inicios del siglo **XVIII**, dicha doctrina es conocida como la doctrina del "disregard of the legal entity"² o "Estoppel by conduct" o "lifting the veil"³⁴. Que surge cuando los tribunales Norteamericanos admitieron la posibilidad de levantar el velo de la persona jurídica, superando de esta forma dicha personalidad y alcanzando a las personas y los bienes que se hallan detrás del velo de la misma en los casos en que se determina que se ha abusado de la personalidad jurídica con fines contrarios o ajenos a la vida de la sociedad. Uno de los primeros casos al respecto fue la sentencia del Juez Federal Marshall de los Estados Unidos de América en "*Bank of the United States vs. Deveaux*" del año 1809.

A partir de ese momento y con especial aplicación en la actualidad la doctrina del levantamiento del velo ha sido asimilada por diversos ordenamientos jurídicos a nivel mundial a fin de aplicarse en aquellos casos en que se da el abuso de la personalidad jurídica con fines contrarios a los de la vida societaria, de esta forma la doctrina del levantamiento del velos ha sido especialmente utilizada en el derecho laboral, de familia, comercial y en el derecho tributario entre algunas ramas.

a. Concepto o Definición.

La doctrina del Levantamiento del Velo o la Desestimación de la Personalidad Jurídica se basa en el principio de la equidad, que permite a los jueces prescindir de la forma externa de la persona jurídica para penetrar a través de ella y alcanzar a las personas y los bienes que se amparan bajo su cobertura, independientemente del modelo societario adoptado.

De esta forma la doctrina del levantamiento del velo, permite que el administrador de Justicia, traspase y penetre el muro de la personalidad jurídica creado por el ente societario hasta las personas y los bienes amparados a dicho modelo.

Ahora bien, de acuerdo con la concepción de los diferentes autores la doctrina del levantamiento del velo se podría definir como el acto por el cual se traspasa la forma externa de la persona jurídica⁵, para investigar la

² Traducido al español como "desatender a la persona jurídica".

³ Traducido al español como "Levantar el velo".

⁴ Moreno, L. (S.F) Responsabilidad Civil de Los Administradores de Sociedades Mercantiles, recuperado el 2 de noviembre de 2006.

⁵ Velo Societario.

realidad que existe en su interior, con único y exclusivo fin de evitar el fraude y la utilización de la personalidad para obtener resultados antijurídicos en perjuicio de intereses públicos o privados.

Dicho en otras palabras la doctrina del levantamiento del velo es el acto mediante el cual el Juzgador levanta el velo societario creado por ley⁶, entendiéndose por velo societario el creado con el fin de cubrir lícitamente la identidad de los socios a fin de que desarrollen detrás de esa máscara los fines lícitos para los cuales se creó dicha persona jurídica, restringiendo la responsabilidad de ésta a sus contribuciones al capital social.

De esta forma cuando ocurre el abuso de la personalidad jurídica es que surge la necesidad de tirar a bajo el velo societario que cubre la ilicitud de los actos para identificar las causas del daño, sus alcances, conocer sus verdaderas intenciones y extender su responsabilidad ilimitada y personalmente a los socios.

Es importante resaltar que esta doctrina *“debe aplicarse luego de un examen de la realidad y una vez se hayan constatado hechos que impliquen el abuso de la forma, es decir se debe tratar de casos en que se haya burlado una ley con la ayuda de la persona jurídica, ocasionando un perjuicio a un tercero”* (Chapel, 2002, Pág. 18.).

b. En que consiste el abuso de la personalidad jurídica.

El abuso de la personalidad jurídica consiste en la utilización de la sociedad o personalidad jurídica como medio de protección para eludir el cumplimiento de obligaciones legales, contractuales e incluso extra-contractuales, a fin de conseguir un resultado contrario al ordenamiento jurídico en perjuicio de intereses públicos o privados.

De esta forma la personalidad jurídica lícitamente creada puede ser utilizada por sus socios para eludir o evadir el cumplimiento de leyes o desligarse de obligaciones contractuales o extra-contractuales.

En otras palabras y atendiendo a los conceptos antes esbozados *“el abuso de la personalidad jurídica consiste en la utilización de una sociedad lícitamente constituida para aprovechar los beneficios y ventajas derivados de la separación de patrimonios entre la sociedad y sus integrantes”* (Chapetel, 2002, Pág. 22), abstrayendo los fines lícitos para que fue creada y utilizándola como pantalla a fin de que los socios puedan eludir el

⁶ Artículo 20 del Código de Comercio de Costa Rica, Ley No. 3284 de 24 de abril de 1964, Publicado en La Gaceta No 119 de 27 de mayo de 1964.

cumplimiento de leyes y/o desligarse de obligaciones contractuales o extra-contractuales adquiridas.

Mediante el abuso de la personalidad jurídica se intenta lograr beneficios económicos ilícitos mediante el forzamiento o abuso de la personalidad jurídica lícitamente creada pudiendo manifestarse en situaciones de fraude de ley, fraude o violación de contrato y daño fraudulento causado a terceros o al fisco.

II) Conceptos que dan lugar a la doctrina del levantamiento del Velo.

La doctrina del levantamiento del velo tiene su aplicación en distintos hechos ilícitos, que pueden ser utilizados como argumento para generar un perjuicio al fisco, dentro de estos argumentos tenemos los siguientes:

a. Elusión o Evasión Tributaria:

i) Elusión:

La Elusión Fiscal se refiere a *"toda actividad del contribuyente tendiente a esquivar, mediante artificios legalmente aceptados en su individualidad, al hecho imponible de la norma pero sin renunciar al beneficio de la misma, sea una disminución total o parcial de la carga tributaria, situación que no se produciría si no realizara determinado acto jurídico o procedimiento contractual"*. (Casado, Oreamuno y Salto Van Der Laat, 2002, Pág. 175-176).

De esta forma mediante la elusión el contribuyente intenta mostrar una capacidad contributiva menor a la real o sustraer parte de la base imponible, que de acuerdo a la norma le correspondería y no lo está debido a la gestión comercial lícita realizada por el contribuyente, que aunque sea lícita no es congruente que la realidad jurídico tributaria.

La elusión fiscal permite que mediante la licitud del negocio jurídico realizado, se logre una ventaja patrimonial y fiscal sin violar ninguna ley, pero al analizar los elementos de imperfección del acto, contrato o procedimiento, se puede determinar si este sólo se llevó a cabo con la única finalidad fiscal, a fin de crear cierta ventaja en ese ámbito y no con propósitos económicos o empresariales legítimos que la economía de opción otorga. Como señala PALAO TABEADA *"en la economía de opción lo formalizado y la realidad fáctica concuerdan, ya que no atentan contra la finalidad de la norma"* (Casado, Oreamuno et al, 2002, Pág. 180); es decir que lo que ocurre es un contrato perfecto, en donde la técnica jurídica utilizada para realizar el contrato corresponde perfectamente a la realidad establecida por el contrato.

En otras palabras lo que ocurre en con la elusión es que el contribuyente desde el punto de vista del derecho tributario transgrede un mandato legal no de forma directa sino mediante artimañas o ardises jurídicos o fácticos consiguiendo evitar el objeto de la norma trasgredida, logrando de esta forma conseguir un beneficio económico al reducirse la base imponible de la norma trasgredida legalmente.

b. Evasión:

En la Evasión Fiscal al contrario de la Elusión Fiscal *"lo que ocurre es un ocultamiento de la capacidad contributiva real o la cuantía del hecho imponible, utilizando para ello documentos falsos, ya sea materiales ideológicos, negocios jurídicos irreales o acciones que impiden conocer la obligación tributaria real"* (Chapetel, 2002, Pág. 6) del contribuyente.

Es decir lo que ocurre es el ocultamiento de la realidad jurídico fáctica, mediante la utilización de mecanismos falsos o irreales utilizado a fin de la obtención de un beneficio económico en perjuicio del fisco.

c. Fraude de Ley:

El fraude de ley consiste en la realización por parte del contribuyente de un acto que es contrario a la norma o es absolutamente prohibido, pero que es realizado de tal forma que bajo la aplicación de otra norma es lícito; es decir el hecho es amparado en un tipo de negocio distinto, a fin de evitar la norma que realmente correspondería aplicar según la actividad que se está realizando a fin de conseguir un beneficio fiscal que no le corresponde.

En otras palabras *"el fraude de ley consiste en burlar el contenido de una norma por medios legales otorgados por otra norma del ordenamiento jurídico, es decir se combinan actos aisladamente válidos, pero que en su conjunto llevan a un resultado absolutamente prohibido por la ley"* (Casado, et al, 2002, Pág. 189).

De acuerdo con Díaz Álvarez, Genero y Abad Fernández el fraude de ley es la *"creación artificial de una situación jurídica, aparentemente legal y ajustada a Derecho, pero dirigida a obtener un resultado prohibido o contrario al ordenamiento jurídico"*. (Casado, et al, 2002, Pág. 196)

d. Abuso del Derecho:

En el abuso del derecho lo que se da es un acto mediante el cual se utiliza el derecho para concretar determinados actos en daño de terceros, es decir, lo que ocurre es la utilización de una situación que se ajusta a derecho, pero que daña a terceros. Se entiende el abuso del derecho en el supuesto en donde ha habido exceso en el uso del derecho en perjuicio de terceros.

e. Simulación:

“La simulación consiste en el acuerdo entre dos o más personas tendientes a manifestar una voluntad distinta a la real, con el fin de causar un engaño en relación con la apariencia o existencia jurídica de uno o varios actos o negocios jurídicos” (Casado, et al, 2002, Pág. 220). Lo que ocurre en la simulación es que mediante un negocio jurídico normal y jurídicamente lícito se oculta otro negocio mediante el acuerdo de las partes y se obtiene un beneficio que no debería obtenerse si se aplicara la figura que le corresponde.

“La simulación posee tres características que la distinguen:

- a. Incongruencia Intencional entre la voluntad declarada y la realmente querida.*
- b. Existe un acuerdo simulatorio entre las partes o entre el declarante y el destinatario de esa declaración, en el caso de negocios unilaterales.*
- c. Existe un objetivo de engaño hacia los terceros o extraños al acto.”* (Chapetel, 2002, Pág. 15)

Es importante y para efecto de comprender mejor la figura de la simulación definir que los actos o negocios simulados pueden ser de dos tipos:

Absolutos: los actos o negocios son absolutamente simulados en los casos en donde la voluntad real del acto o negocio encubra una o varias situaciones inexistentes con la única finalidad de sustituir la titularidad de un determinado bien para efectos fiscales.

Relativos: En cambio los actos o negocios serán relativamente simulados en aquellos casos en donde el acto o negocio se realiza para encubrir una situación existente pero falsa, es decir que el negocio realizado por las partes contratantes es distinto del negocio que en realidad se quiere crear y desde luego ambos casos existe una intención de lograr un beneficio económico.

III) Fundamentos para la aplicación de la doctrina del Levantamiento del Velo en el Derecho Anglosajón.

En el derecho anglosajón se pueden destacar tres principios o características para la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo que son los siguientes:

a. Equidad.

En el derecho anglosajón la equidad es una de las tres características necesarias para la aplicación de la doctrina de "*disregard of the legal entity*" y funciona como aplicación supletoria y accesoria al "Common Law", ya que se aplica en aquellos casos en donde el "Common Law" no tiene o no posee una acción concreta y adecuada para resolver una situación determinada ya que desde el punto de vista del derecho anglosajón son inflexibles.

De esta forma la aplicación de la equidad vendría a presentar una opción flexible a situaciones reales y determinadas que la realidad jurídica y económica nos plantea, logrando dar respuesta a estas y otras interrogantes que el "Common Law" no puede responder.

b. Fraude.

Otra de las características necesarias para la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en el derecho Anglosajón o "Common Law" es que exista fraude el cual se subsume el concepto de Fraude entendido como todo hecho destinado a producir un engaño mediante actos, omisión o ocultamiento que produzca un incumplimiento de la ley o de la equidad que lesione un perjuicio a terceros o contra un interés público.

El fraude es lo que para nuestro derecho comparado sería el dolo, la mala fe o la simulación de actos fraudulentos.

Dentro de esta teoría desde el punto de vista del derecho anglosajón existen tres categorías:

- a. "***False representations***": dicho fraude consiste en cualquier acto realizado por una de las partes, que produzca en la otra parte, una idea o impresión distinta de la realidad y que gracias a dicha idea le haya inducido a realizar un determinado acto en concreto.
- b. "***Misrepresentations***": Esta consiste en aseverar como verdadera una situación determinada que en realidad es falsa.

- c. **"False pretenses, imposture"**: La primer expresión "*false pretenses*" se refiere a los ardidés, tretas o artimañas para acceder a bienes ajenos. Mientras que la segunda expresión "*imposture*" se refiere a falsas manifestaciones en cuanto a la solvencia personal.

De esta forma en el fraude es el supuesto por excelencia en que se puede aplicar dicha doctrina y se puede aplicar con libertad la equidad.

a. Doctrina de la Agency.

La doctrina de la Agency tiene un contenido muy amplio en el derecho Anglosajón, que abarca el mandato representativo o no, el arrendamiento de obra o de servicios, la comisión, las relaciones fiduciarias, y los testaferros entre algunas figuras, de igual forma abarca los actos realizados por sociedades en beneficio de una persona.

Por otro lado la doctrina de la Agency posee la característica de admitir acciones directas de terceros en contra de los socios ocultos o no. Mediante la aplicación de dicha doctrina lo que se produce es la separación de las personalidades, llevando esta a reconocer la existencia de la personalidad jurídica.

Dicho de otra manera la doctrina del Agency reconoce la posibilidad de tomar acciones directas en contra de los seres escudados por la personalidad jurídica creada por el velo societario, permitiendo internarse y conocer a los responsables y sus intenciones reales.

A pesar de la aplicación de estas tres características la doctrina del levantamiento del velo en Estados Unidos presenta dos limitaciones importantes:

- a. Dicha doctrina debe de ser utilizada única y exclusivamente por los tribunales de equidad en forma restringida, es decir que sólo puede ser utilizados en los casos en que la norma los permita.
- b. La limitación establece que es imposible levantar el velo en aquellos casos en que sea para crear un beneficio de los propios accionistas, es decir que los accionistas tiene la imposibilidad de aun cuando sea de su conocimiento que se les esta causando un perjuicio por medio del abuso de la personalidad utilizar la doctrina del levantamiento del velo.

IV) La doctrina del levantamiento del velo desde el punto de vista jurisprudencia en Costa Rica.

El desarrollo jurisprudencia de la doctrina del levantamiento del velo en Costa Rica ha sido casi nulo e inexistente ya que a diferencia de otras áreas como en el derecho de familia y de trabajo en donde dicha doctrina ha tenido en alguna medida mayor desarrollo, en el derecho tributario dicha doctrina o técnica jurídica ha sido desaprovechada.

Una de las pocas jurisprudencia que se refieren a dicho tema es la establecida por la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia sentencia Número Cuarenta y Nueve de las catorce horas cuarenta y cinco minutos del veintinueve de mayo de mil novecientos noventa y seis, que hace referencia o establece lo siguiente respecto a la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo y su relación con el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, cabe resaltar que dicho artículo es de suma importancia en el derecho tributario ya que establece el principio de realidad económica y en alguna medida una interpretación analógica con la doctrina del levantamiento del velo.

Dicha sentencia explica el principio de realidad económica como la posibilidad que tiene la administración tributaria para la defensa de los procedimientos elusivos mediante la aplicación del artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios al permitir *"prescindir de formas jurídicas y atender prioritariamente la significación de los hechos y la realidad"* Es decir que la administración tributaria puede obviar y prescindir de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes en aquellos casos en donde la forma jurídica adoptada sea manifiestamente inapropiada a la realidad de los hechos, de esta forma en el Derecho tributario *"la administración puede seguir a las partes en su intención empírica, y no en lo referente al régimen jurídico a que se han sometido, porque si obedeciera siempre a las formas jurídicas escogidas por ellas, les estaría 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 es la ley"*.

Así dicha sentencia explica el principio de realidad económica y la posibilidad que tiene la administración tributaria de prescindir de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes en aquellos casos en donde la forma jurídica adoptada sea manifiestamente inapropiada a la realidad de los hechos y permitir unificar entidades con personería, capacidad y autonomía patrimonial independientes o diferenciadas, a efectos de descubrir la realidad económica subyacente.

Continúa explicando el magistrado RODRIGO MONTENEGRO TREJOS que "en el derecho comparado se habla de la "*doctrina del disgregar 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 la circunstancias reales, esto es, de levantar el velo de la personalidad jurídica para aprehender la realidad. Estas doctrinas han sido empleadas, preponderantemente, para corregir anomalías en el funcionamiento de las empresas, no obstante nada impide su aplicación extensiva a la situación existente entre una persona física y una jurídica, creada por la primera."

Dicha sentencia hace una comparación entre el principio de realidad económica y la doctrina del levantamiento del velo estableciendo que ambos casos pueden ser utilizados con el propósito de evitar el abuso del derecho y el fraude a la ley y que autorizan al intérprete para prescindir de las formas jurídicas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados adoptadas por los contribuyentes cuando ello se traduce es una disminución de la cuantía de la obligación tributaria.

En realidad desde el punto de vista jurisprudencial en Costa Rica la doctrina del levantamiento del velo no ha logrado presentar grandes avances doctrinario o jurisprudenciales ya que se ha limitado a explicar de manera muy breve dicha doctrina pero sin mayor aplicación en la práctica, de igual forma los pocos aportes jurisprudenciales se han limitado a delimitar el concepto sin entrar de lleno en sus alcances y limitaciones en los hechos cotidianos que son a la larga los que terminan enriqueciendo y generando el desarrollo del derecho y de la técnica jurídica.

De esta manera esta situación ha contribuido a que sea pobre el avance doctrinario y el aporte jurisprudencial en Costa Rica, limitando gravemente ya sea por desconocimiento o por desinterés los poderes de los jueces ante los abusos de la personalidad jurídica al crear una neblina que permite el abuso de los entes societarios para defraudar o evadir las obligaciones tributarias y que los sujetos responsables del caso sean sancionados e incluso lograr en alguna medida que es lo más importante la recuperación de lo evadido o defraudado.

V) El Levantamiento del Velo en el Ámbito Tributario.

Tal y como ha sido esbozado anteriormente la doctrina del levantamiento del velo desde el punto de vista del derecho tributario tiene especial relevancia gracias a la aparición o creación y utilización de las sociedades ficticias que mediante el abuso de la personalidad jurídica son utilizadas para permitir y lograr la defraudación, evasión y fraude de ley en perjuicio del fisco.

Siendo que en el derecho Tributario la doctrina del levantamiento del velo tiene una especial aplicación al permitir irrumpir y traspasar la personalidad jurídica ficticia creada con fines defraudatorios o evasivos fiscales, logrando apartarse de esta forma la figura ficticiamente creada y concentrarse en la realidad de los hechos y no en la realidad jurídica que superficial y maliciosamente sobresale y establecer de esta forma las responsabilidades correspondientes al ente o persona que abusan de la personalidad jurídica al transferir el patrimonio del ente societario y utilidades sociales, cuando en realidad son personales, evadiendo de así los compromisos reales con el fisco.

En Costa Rica la doctrina del levantamiento del velo desde el punto de vista tributario por así decirlo ha sido escasamente utilizada y aplicada; en realidad existen un desarrollo doctrinario y jurisprudencial casi inexistente, logrando que dicho vacío legal y laguna jurisprudencia permitan que los entes societarios sean utilizados diariamente con fines defraudatorios.

Desde un punto de vista técnico jurídico existen las herramientas legales y la doctrina en derecho comparado suficiente como para que en nuestro sistema jurídico sea implantada dicha doctrina.

VI) Aplicación de la Doctrina del Levantamiento del Velo en Costa Rica.

En realidad la doctrina o la técnica del levantamiento del velo en el derecho tributario costarricense tal y como ha sido manifestado en párrafos anteriores no ha sido aplicada o utilizada con la fuerza que debería ya que en la actualidad, si bien es cierto se ha hecho mención en algunos procesos sobre dicho concepto, esta no ha abarcado más allá de una breve descripción de la doctrina, dejando de lado un desarrollo enriquecedor, que abarque sus límites, sus alcances, su fundamento y su justificación así como sus principios entre otros aspectos; y lograr de esta manera que la doctrina o técnica como ha sido llamada por algunos autores tenga el valor y trascendencia que se requiere en estos tiempos de crisis fiscal.

Por otro lado el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece el Principio de Realidad Económica que indica a grandes rasgos que a pesar de la libertad contractual de las partes, dicha libertad no implica en ningún caso autorización para que los particulares utilicen las formas jurídicas anormales o normales con ánimo de eludir las cargas tributarias establecidas por la legislación. Asimismo, dicho artículo de manera muy empírica menciona la posibilidad y la libertad de que sea aplicada la doctrina o técnica del levantamiento del velo a fin de investigar la utilización de las formas jurídicas utilizadas por las partes y a ir más allá y romper con el velo societario creado legalmente pero con fines contrarios a los autorizados y aceptados por la legislación existente.

Viéndolo desde este punto de vista y tomando en cuenta que dicha doctrina no ha sido valorada con la importancia que se merece a pesar de que existen los instrumentos jurídicos mínimos para su aplicación, se puede pensar que se ha desaprovechando este instrumento que ha sido utilizado con éxito por largo tiempo en el derecho anglosajón y en el derecho comparado con la finalidad de prevenir, remediar y contrarrestar en alguna medida el abuso de la personalidad jurídica al establecer que las responsabilidades del caso recaigan "ilimitadamente" por así decirlo, sobre las personas realmente involucradas y no limitadas a sus supuestos aportes de capital por ejemplo y así evitar el abuso de la personalidad jurídica en perjuicio del fisco.

VII) Conclusiones.

A lo largo de este artículo se ha logrado esbozar de manera muy sencilla pero clara la definición de la doctrina del levantamiento del velo, sus alcances, sus principios, sus características, sus limitaciones y su importancia como medio para que el Estado pueda penetrar el velo societario lícitamente creado.

Ahora bien, a pesar de que dicha doctrina ha sido ampliamente utilizada por más de dos siglos por el derecho anglosajón y adoptada en este lapso de tiempo por el derecho comparado, y que en las últimas décadas la doctrina del levantamiento del velo ha tomado gran importancia para los estados de derecho que a raíz de las crisis fiscales han tenido que adoptar políticas fiscales más agresivas; la situación ha sido otra en Costa Rica, donde dicha doctrina no ha tomada el protagonismo que estos tiempos de crisis fiscal requieren. Esta situación ha ocurrido por diversos factores entre los que podemos encontrar la falta de una cultura tributaria tanto por parte de los legisladores como de los contribuyentes, que se ha caracterizado por prácticas generalizadas de elusión, defraudación y evasión fiscal que han impedido a los contribuyentes que exijan los mecanismos necesarios para proteger y garantizar los ingresos tributarios.

Otro de los factores que podría considerarse que ha influido a la no aplicación de la doctrina del levantamiento del velo es que no ha existido la voluntad política y judicial necesaria para que sea adoptada y estudiada jurisprudencialmente, esto a pesar de que ha sido ampliamente estudiada y desarrollada por el derecho comparado y el derecho anglosajón por más de dos siglos.

De esta forma pareciera que existe una resistencia al estudio y aplicación de la doctrina del levantamiento del velo por parte de nuestros legisladores, nuestros jueces y en general por la administración tributaria, que a pesar de tener la posibilidad de aplicar dicha técnica y que existe en principio las bases legales, es cada vez más evidente que no existe la voluntad política, judicial o administrativa para su aplicación.

Asimismo, teniendo presente esta situación y siendo que en Costa Rica no se ha dado el desarrollo jurisprudencial en este campo y siendo que nuestra legislación en el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece de manera empírica por así decirlo la posibilidad que tiene la administración tributaria de obviar y prescindir de las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes en aquellos casos en donde la forma jurídica adoptada sea manifiestamente inapropiada a la realidad de los hechos, es que surge la posibilidad para que nuestros administradores de justicia adopten con

la fuerza debida la doctrina del levantamiento del velo, que al igual que el principio de realidad económica permite que los jueces obvien las formas jurídicas lícitamente creadas y penetren el velo societario a fin de observar, detectar y actuar en los casos en donde se de el abuso de la personalidad jurídica en perjuicio del fisco.

Podemos observar con el análisis realizado en los párrafos anteriores que la doctrina del levantamiento del velo societario utilizado en contra del abuso de la personalidad jurídica ha sido y es en la actualidad un aporte importante para facilitar la lucha que realiza el fisco día a día en contra de los evasores y defraudadores. De igual forma es evidente que en Costa Rica a diferencia de los demás países europeos y de los Estados Unidos de América continua siendo la aplicación de dicha doctrina reacia para incorporarla a nuestro ordenamiento.

VIII) Referencias Bibliograficas:

1. Alter, Jacobo (2002). Doctrina del Levantamiento del Velo y su aplicación en las Sociedades Anónimas, San José, Tesis de Grado Universidad de Costa Rica.
2. Murillo, Maria Salome. (2003). Levantamiento del velo societario a favor de la protección de bienes Gananciales. San José, Tesis de Grado Universidad de Costa Rica.
3. Chapetel, Sonia. EL Levantamiento del Velo. Recuperado 20 de octubre de 2006, de www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/chapelet.pdf
4. Mistretta, María. El Régimen Tributario Español de la Explotación Comercial del Derecho de Imagen. Recuperado 20 de octubre de 2006, de www.iefpa.org.ar/criterios_digital/monografias/mistretta.pdf
5. Ruiz, Gustavo. EL ALLANAMIENTO DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA (o EL LEVANTAMIENTO DEL VELO SOCIETARIO por ABUSO DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA). Recuperado 20 de octubre de 2006, de www.hechosdelajusticia.org/sexta/VELO%20SOCIETARIO.pdf
6. Fonseca, Enrique. (2004) LOS NEGOCIOS ANÓMALOS ANTE EL DERECHO TRIBUTARIO: PERSPECTIVA DE FUTURO Recuperado 20 de octubre de 2006, www.biblioteca.minhac.es/.../cat2/DDW?W%3DSUBJ%3D'FRAUDE+FISCAL'%26M%3D12%26K%3D47749%26R%3DN%26U%3D1