

UNIVERSIDAD DE COSTA RICA

FACULTAD DE DERECHO

ÁREA DE INVESTIGACIÓN

Tesis para optar por el grado de licenciatura en Derecho

“Incorporación en el ordenamiento jurídico costarricense de una norma expresa  
que permita

el levantamiento del velo corporativo ante el incumplimiento de la obligación fiscal  
de los sujetos”

**Rita González Marroquín**

**Carné 731619**

Montes de Oca, Ciudad Universitaria “Rodrigo Facio Brenes”

Noviembre, 2017



UNIVERSIDAD DE  
COSTA RICA

Facultad de Derecho  
Área de Investigación



06 de noviembre de 2017  
FD-2887-2017

Dr. Alfredo Chirino Sánchez  
Decano  
Facultad de Derecho

Estimado señor:

Para los efectos reglamentarios correspondientes, le informo que el Trabajo Final de Graduación (categoría Tesis), del estudiante: Rita González Marroquín, carné 731619 denominado: "Incorporación de una norma expresa en el ordenamiento jurídico costarricense que permita el levantamiento del velo corporativo ante el incumplimiento de la obligación fiscal de los sujetos" fue aprobado por el Comité Asesor, para que sea sometido a su defensa final. Asimismo, el suscrito ha revisado los requisitos de forma y orientación exigidos por esta Área y lo apruebo en el mismo sentido.

Igualmente, le presento a los (as) miembros (as) del Tribunal Examinador de la presente Tesis, quienes firmaron acuso de la tesis (firma y fecha) de conformidad con el Art. 36 de RTFG que indica: "EL O LA ESTUDIANTE DEBERA ENTREGAR A CADA UNO DE LOS (AS) MIEMBROS (AS) DEL TRIBUNAL UN BORRADOR FINAL DE SU TESIS, CON NO MENOS DE 8 DIAS HABILES DE ANTICIPACION A LA FECHA DE PRESENTACION PUBLICA".

**Tribunal Examinador**

<b>Informante</b>	MSc. Hubert Fernández Argüello
<b>Presidente</b>	Dr. Ovelio Rodríguez León
<b>Secretario</b>	Dr. Gonzalo Monge Núñez
<b>Miembro</b>	Lic. Modesto Vargas Castillo
<b>Miembro</b>	Lic. Esp. Pedro Chaves Corrales

Por último, le informo que la defensa de la tesis es el 20 de noviembre del 2017, a las 4:00 p.m. en el primer piso de la Facultad.

Atentamente,

  
Ricardo Salas Porras  
Director



RSP/lcv  
Cc: arch. expediente



Sitio web: [www.derecho.ucr.ac.cr](http://www.derecho.ucr.ac.cr)  
Teléfonos 2511-1521/ Fax 2511-5050 Correo electrónico: [recepcion.fd@ucr.ac.cr](mailto:recepcion.fd@ucr.ac.cr)

Página 2 de 2



**Montes de Oca, 26 de octubre de 2017**

**Señores  
Área de Investigación  
Facultad de Derecho  
Universidad de Costa Rica  
S. D.**

**Estimados señores:**


Por este medio, me permito saludarlos y a la vez, informar que la estudiante **Rita González Marroquín, carné 731619**, ha concluido satisfactoriamente su trabajo final de graduación, para optar por el grado de licenciada en Derecho.-

La investigación, denominada: *"Incorporación en el ordenamiento jurídico costarricense de norma expresa que permita el levantamiento del velo corporativo ante el incumplimiento de la obligación fiscal de los sujetos"*, cumple con todas las exigencias de forma y de fondo exigidas por esta Universidad; motivo por el cual, en mi condición de Director, he procedido a impartirle su aprobación.-

Se trata de un trabajo serio y cuidadoso, que aborda de manera adecuada los principales aspectos que involucra el tema tratado, el cual versa, en esencia, sobre aspectos medulares, en torno a las potestades de las administraciones tributarias para el efectivo cobro de los tributos, en particular, el llamado levantamiento del velo corporativo y que como parte de sus resultados, propone cambios en el sistema legal costarricense, de cara al perfeccionamiento de este mecanismo.-

Se despide de ustedes, con las mayores muestras de consideración y estima,

Atentamente

  
**Msc. Hubert Fernández Argüello  
Profesor.**

31 de octubre del 2017

Señor,  
Dr. Ricardo Salas Porras  
Área de Investigación  
Facultad de Derecho  
Universidad de Costa Rica

Estimado Señor:

El suscrito, Modesto Vargas Castillo, en mi condición de Lector de la Tesis para optar por el Grado de Licenciatura en Derecho de la estudiante Rita González Marroquín, carné número 731619, hago constar que he leído y revisado la tesis titulada **"Incorporación en el ordenamiento jurídico costarricense de norma expresa que permita el levantamiento del velo corporativo ante el incumplimiento de la obligación fiscal de los sujetos"**.

Considero que la misma cumple satisfactoriamente los requerimientos de forma, fondo y académicos correspondientes para optar por el título de licenciada en derecho, y de este modo le otorgo la aprobación para continuar con la etapa de réplica.

Atentamente,

  
Lic. Modesto Vargas Castillo  
Lector Comité Asesor

*Modesto Vargas Castillo*  
**ABOGADO**  
Carné # 10771

31 de octubre del 2017


Señor,  
**Dr. Ricardo Salas Porras**  
Área de Investigación  
Facultad de Derecho  
Universidad de Costa Rica

Estimado Señor:

El suscrito, Pedro Chaves Corrales, en mi condición de Lector de la Tesis para optar por el Grado de Licenciatura en Derecho de la estudiante Rita González Marroquín, carné número 731619, hago constar que he leído y revisado la tesis titulada **"Incorporación en el ordenamiento jurídico costarricense de norma expresa que permita el levantamiento del velo corporativo ante el incumplimiento de la obligación fiscal de los sujetos"**.

Considero que la misma cumple satisfactoriamente los requerimientos de forma, fondo y académicos correspondientes para optar por el título de licenciada en derecho, y de este modo le otorgo la aprobación para continuar con la etapa de réplica.

Atentamente,



Lic. Pedro Chaves Corrales

Lector Comité Asesor

## Carta Revisión Filológica

San José, Costa Rica. Octubre de 2017

Universidad de Costa Rica  
Facultad de Derecho  
S.M.

Estimados(as) señores(as):

Luego de un respetuoso saludo, hago de su conocimiento que he recibido de la estudiante Rita González Marroquín, el trabajo final de graduación que lleva por nombre: *Incorporación en el ordenamiento jurídico costarricense de norma expresa que permita el levantamiento del velo corporativo ante el incumplimiento de la obligación fiscal de los sujetos*, para su respectiva revisión filológica.

Añado que he procedido a revisar los aspectos de forma, redacción, estilo y otros vicios del lenguaje encontrados en el texto.

Por lo tanto, una vez incorporadas las correcciones en el texto por parte de la interesada, expido esta carta de aprobación filológica, pues el documento se encuentra listo para ser presentado a la Universidad de Costa Rica para lo correspondiente.

Se despide, atentamente,

*A. Gabriela Pacheco P.*  
ACFIL. 128  
U.C.R.

  
Filóloga  
Licda. Ana Gabriela Pacheco Padilla  
Carné Acfil N.° 0128

## **Agradecimientos**

Agradezco a los miembros del Comité Asesor, en especial a don Hubert Fernández, por todo el apoyo brindado para realizar esta investigación, así como a todas aquellas personas que con su aporte contribuyeron en la elaboración de este trabajo de graduación.

También debo agradecer al personal del área de Investigación a don Ricardo Salas y don Luis Campos por su apoyo en este proceso.

## **Dedicatoria**

Dedico este trabajo muy especialmente a mi hija Sigrid, por su motivación, impulso y soporte y a Randolph, mi compañero de vida, por su apoyo de siempre.



## Tabla de Abreviaturas

APA: Acuerdo de Precios por Anticipado, con base en las normas de la OCDE.

BCCR: Banco Central de Costa Rica.

BEPS: Base Erosion and Profit Shifting, Erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

BID: Banco Interamericano de Desarrollo.

CFC: Compañías Foráneas Controladas, con base en normas de la OCDE.

CIAT: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

CNPT: Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

DGT: Dirección General de Tributación.

ENAHOG: Encuesta Nacional de Hogares.

EP: Establecimiento Permanente, con base en normas de la OCDE.

ISR: Impuesto Sobre la Renta.

IVA: Impuesto al Valor Agregado.

LGT: Ley General Tributaria, España.

LIG: Ley de Impuesto a las Ganancias, Argentina.

LISR: Ley del Impuesto sobre la Renta.

LSC: Ley de Sociedades Comerciales, Argentina.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

OEA: Organización de Estados Americanos.

PIB: Producto Interno Bruto.

TFA: Tribunal Fiscal Administrativo.

# Índice

<b>Introducción.....</b>	<b>1</b>
<b>Capítulo I: La evasión y la elusión fiscal: origen y normas antielusivas .....</b>	<b>5</b>
<b>1.1 Origen y antecedentes de la evasión y la elusión fiscal .....</b>	<b>8</b>
1. <i>Concepto .....</i>	8
2. <i>El ilícito tributario: tendencias doctrinales .....</i>	16
3. <i>Elementos que constituyen la evasión y la elusión y causas que las desencadenan .....</i>	20
4. <i>La evasión y la elusión en la normativa y jurisprudencia costarricense.....</i>	22
<b>1.2 Normas generales antielusivas.....</b>	<b>25</b>
1.2.1 <i>Principio de realidad económica .....</i>	25
1.2.1.1. <i>Concepto .....</i>	26
1.2.1.2. <i>Normas que lo contemplan en Costa Rica .....</i>	30
1.2.2 <i>Fraude de ley .....</i>	36
1.2.2.1. <i>Concepto .....</i>	36
1.2.2.2. <i>Normas que lo contemplan en Costa Rica .....</i>	44
1.2.2.3. <i>Otras figuras: simulación, abuso de formas .....</i>	46
<b>1.3 El abuso del derecho y de la personalidad jurídica.....</b>	<b>49</b>
1.3.1. <i>Conceptualización .....</i>	49
1.3.2. <i>La crisis de la personalidad jurídica .....</i>	52
1.3.3. <i>Normativa que lo contempla .....</i>	54
<b>1.4. La seguridad jurídica y la normativa tributaria en Costa Rica.....</b>	<b>54</b>
<b>Capítulo II: La doctrina del levantamiento del velo societario, los precios de transferencia, conceptos y normas de la legislación comercial, civil y fiscal costarricense que los contengan o que contribuyan con su aplicación .....</b>	<b>65</b>
<b>2.1 La doctrina del levantamiento del velo societario.....</b>	<b>65</b>
2.1.1. <i>Conceptualización y Origen.....</i>	65
2.1.2. <i>Fundamento legal y aplicación procesal en Costa Rica.....</i>	72
2.1.3. <i>Fundamento doctrinal aplicable en materia tributaria.....</i>	76
<b>2.2 Desestimación o prescindencia de la personalidad .....</b>	<b>83</b>
2.2.1. <i>La doctrina del “disregard of legal entity”.....</i>	83
2.2.2. <i>Personalidad jurídica y responsabilidad limitada .....</i>	85
2.2.3. <i>La desestimación de la personalidad y la unidad de la empresa .....</i>	87
2.2.4. <i>La desestimación o redhibición de la personalidad jurídica-aplicación .....</i>	90
2.2.5. <i>Fundamento legal y aplicación procesal en Costa Rica.....</i>	91
<b>2.3 Precios de transferencia .....</b>	<b>94</b>
2.3.1. <i>Conceptualización .....</i>	94
2.3.2. <i>Origen.....</i>	97

2.3.3. <i>Fundamento legal y aplicación procesal en Costa Rica</i> .....	107
2.3.4. <i>Fundamento doctrinal</i> .....	115
<b>Capítulo III: Análisis del artículo ocho del Código Tributario costarricense en su funcionalidad respecto a la doctrina del velo societario y los precios de transferencia</b>	<b>118</b>
3.1 <b>Levantamiento del velo societario y aplicación de precios de transferencia</b> .....	<b>118</b>
3.1.1. <i>Interpretación de las normas tributarias</i> .....	118
3.1.1.1. Concepto de interpretación y calificación de la norma .....	119
3.1.1.2. Interpretación de la norma tributaria .....	122
3.1.1.3. Utilización en Costa Rica de una cláusula antielusiva general para aplicar a los casos de fraude de ley y precios de transferencia .....	126
3.2. <b>La Seguridad jurídica y los principios constitucionales, al aplicar el levantamiento del velo societario y los precios de transferencia con base en el artículo 8 del CNPT</b> .....	<b>134</b>
<b>Capítulo IV: Análisis comparativo de la normativa y jurisprudencia civil y fiscal costarricense, iberoamericana y de los Estados Unidos de América, que aplique la doctrina del levantamiento del velo y los precios de transferencia y permita establecer la necesidad de normativa expresa</b> .....	<b>158</b>
4.1 <b>Aplicabilidad de la doctrina del levantamiento del velo societario y de los precios de transferencia para efectos fiscales en la normativa y jurisprudencia de Argentina, España y Estados Unidos</b> .....	<b>158</b>
4.1.1. <i>Argentina</i> .....	159
4.1.1.1. Levantamiento del velo societario .....	159
4.1.1.2. Precios de transferencia.....	168
4.1.2. <i>España</i> .....	171
4.1.2.1. Levantamiento del velo societario .....	171
4.1.2.2. Precios de transferencia.....	180
4.1.3. <i>Estados Unidos</i> .....	181
4.1.3.1. Levantamiento del velo societario .....	181
4.1.3.2. Precios de transferencia.....	189
4.2 <b>Análisis comparativo de la normativa y la jurisprudencia costarricenses con la de los países revisados</b> .....	<b>193</b>
4.2.1. <i>Levantamiento del velo societario</i> .....	193
4.2.2. <i>Precios de transferencia</i> .....	200
<b>Conclusiones y Recomendaciones</b> .....	<b>202</b>
Conclusiones.....	202
Recomendaciones.....	208
<b>Bibliografía</b> .....	<b>215</b>

## Resumen

Con el nacimiento de la persona jurídica surge la separación de activos y pasivos de los dueños de la compañía, esta separación, denominada responsabilidad limitada, ha permitido, en gran medida, el importante desarrollo de las sociedades o corporaciones, autorizado en la legislación y amparado por ella, siempre que su actuación se desenvuelva dentro del marco legal establecido.

Sin embargo, cuando los socios usan la estructura corporativa o societaria para lograr objetivos fuera de la ley o defraudar a terceros, la jurisprudencia permite aplicar la doctrina de la desestimación de la personalidad legal o del “levantamiento del velo societario”, que a través de los años se ha desarrollado por vía jurisprudencial. Por su medio, las autoridades judiciales pueden eximir de la aplicación de la ley que reconoce la persona legal y hacer que los socios respondan por las obligaciones de la corporación que ha abusado de su personalidad. Es de este modo como se aplicaría la responsabilidad ilimitada a los socios.

Cabe agregar que el levantamiento del velo se ha constituido en un remedio específico contra la patología del abuso de la personalidad jurídica y representa la potestad de las autoridades judiciales para prescindir de la apariencia registral de la persona jurídica, con el fin de determinar la verdad real de las situaciones jurídicas que ocurran entre los sujetos.

En Costa Rica, a la fecha, no existe norma específica que ampare la teoría del levantamiento del velo social, por lo que su aplicación se desarrolla a nivel

jurisprudencial, fundamentado en los principios generales de la teoría del abuso del derecho, el fraude de ley y la buena fe, así como en las facultades interpretativas e integrativas de los operadores del derecho.

La situación antes expuesta no solo se presenta en Costa Rica, sino que la comparte otra legislación con la cual fue comparada y, por ende, estudiada; la de los Estados Unidos de América, en donde se ha aplicado la doctrina del levantamiento del velo de forma efectiva y sin mayores contratiempos, pero con un gran desarrollo jurisprudencial, de muy antigua data, en el que se establece claramente la manera y los casos en los que se aplicará la doctrina en mención.

Otros países, como Argentina y España, tuvieron también un tratamiento jurisprudencial para los casos en que se requería la aplicación de esa doctrina y no es sino por medio de legislación establecida muy recientemente que la aplicación jurisprudencial ha cedido a la aplicación de la ley que, en el caso de España, tiene contemplados aspectos específicos relacionados con el campo fiscal, los cuales han sido desarrollados de forma amplia.

No obstante, aun cuando la jurisprudencia ha sido bastante efectiva en su aplicación, conviene concluir que es recomendable establecer, por vía legislativa, las condiciones y pautas requeridas para el levantamiento del velo, con el debido cuidado de que sea un remedio de aplicación excepcional, a fin de lograr el buscado equilibrio entre la seguridad jurídica y la justicia, a la vez que se disminuyen confusiones y se aumenta la previsibilidad, de forma tal que garantice estabilidad y tranquilidad a los administrados.

Por ende, llenar el vacío legal existente es el objetivo principal de las recomendaciones, de modo que coadyuve con la judicatura al sugerir que se establezca una legislación que sea una referencia al momento de resolver y de establecer los presupuestos y que provea las herramientas para determinar los casos en que, válidamente en el campo fiscal, se pueda levantar el velo para cada caso concreto, pero con criterios claros y definidos.

### **Problema**

Necesidad de contar con una legislación expresa para recurrir al levantamiento del velo corporativo ante el incumplimiento de la obligación fiscal de los sujetos y que no roce con las disposiciones normativas relacionadas con los precios de transferencia.

### **Hipótesis**

Las disposiciones de índole general existentes en la legislación costarricense no son suficientes para atender situaciones de defraudación fiscal en las que se abusa de la persona jurídica, por lo que la adición de una norma concreta permitirá llenar el vacío legal existente y evitar confusión e inseguridad jurídica, más allá del uso de las normas generales antielusivas y del artículo N.º 8 del *Código de normas y procedimientos tributarios (Código tributario)*.

## **Objetivo General**

Demostrar la necesidad de normar expresamente las figuras del levantamiento del velo societario y de los precios de transferencia en la legislación fiscal costarricense, cuando se demuestre que una persona jurídica ha sido utilizada para evadir la responsabilidad fiscal, sin que dicha norma roce con otra normativa vigente.

## **Objetivos Específicos**

1. Analizar aspectos doctrinarios y normativos sobre la evasión fiscal su origen y consecuencias.
2. Exponer los temas relacionados con la utilización de normas generales antielusivas, tales como el principio de realidad económica y el fraude de ley, así como el abuso del derecho y de la personalidad jurídica, utilizados en resoluciones judiciales, a efecto de aplicar el levantamiento del velo societario y los precios de transferencia.
3. Contextualizar la doctrina del levantamiento del velo societario y el concepto de precios de transferencia.
4. Investigar la existencia de normas que contengan la aplicación de los criterios de levantamiento del velo societario y de los precios de transferencia o que contribuyan a su aplicación en el Código Fiscal, Comercial y Civil de la legislación costarricense.

5. Realizar un análisis comparativo de la jurisprudencia civil y fiscal costarricense, en comparación con la de Argentina, España y Estados Unidos de América, con respecto a resoluciones que haya utilizado el levantamiento del velo societario, así como los precios de transferencia para determinar responsabilidades de los sujetos.
6. Efectuar un análisis comparativo de normas y de la jurisprudencia costarricense, que permita establecer si es necesaria la existencia de la normativa expresa.



## FICHA BIBLIOGRÁFICA

GONZÁLEZ MARROQUÍN, RITA. “Incorporación de una norma expresa en el ordenamiento jurídico costarricense que permita el levantamiento del velo corporativo ante el incumplimiento de la obligación fiscal de los sujetos”. Tesis de Licenciatura en Derecho, Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. San José, Costa Rica. 2017. xvi y 224.

**Director:** MSc. Hubert Fernández Argüello

**Palabras clave:** levantamiento del velo societario, precios de transferencia, persona jurídica, fraude a la ley, principio de legalidad.

## Introducción

El desarrollo de este trabajo procura determinar si el vacío legal existente causa confusión e inseguridad jurídica en el campo del Derecho Tributario, a fin de sugerir, de ser necesario, que se cuente con una norma expresa para uso del juzgador, o con modificaciones a las normas actuales, debido al uso abusivo que se ha hecho de la persona jurídica, como se expondrá en los siguientes párrafos.

Lo anteriormente señalado, sin perder de vista que, la ley ha permitido la utilización de esa figura para el impulso y desarrollo comercial y, por ende, económico de los países y no para otros fines, tales como la defraudación fiscal.

Con motivo de la personalidad jurídica que se les atribuye a las sociedades -uno de los principios fundamentales del Derecho Mercantil-, es posible que exista una separación entre el patrimonio de los socios y el de la persona jurídica.

La limitación de la responsabilidad de los socios al monto del aporte constituye la característica de mayor importancia de la sociedad anónima y explica su rápido desarrollo como instrumento de gran impulso de la vida económica, a partir de las grandes compañías coloniales surgidas en Europa a comienzos del siglo XVII.

El Código de Comercio vigente en Costa Rica, en su artículo primero, relacionado con el artículo diecisiete, establece y delimita el marco aplicable para constituir y regular las sociedades. Como bien lo establece en su artículo diecisiete, se considera que las sociedades han sido creadas, primordialmente,

para el impulso del comercio dentro de cualquier economía, al facilitar la inversión y el crédito; hecho que ha facilitado el desarrollo comercial, motor de la economía.

Por lo anteriormente expuesto, la utilización de las sociedades mercantiles, distinta al impulso del comercio, en cierta forma, se aparta del fin para el que fueron creadas.

Con motivo de esa separación legal existente entre socios y personas jurídicas, concepción de la cual, como ya se ha mencionado, se ha abusado con alguna frecuencia y dada la inexistencia de normas legales que describan y sancionen este comportamiento, se obliga a la jurisprudencia a contemplar la realidad detrás de la forma jurídica.

Ciertamente, la existencia de la personalidad jurídica societaria y el *privilegio* de los socios de limitar su responsabilidad al monto del aporte, facilitan que pueda hacerse uso indebido, por parte de estos y, en perjuicio de terceros que se relacionen jurídicamente con la sociedad, ya sean las relaciones de tipo contractual o de cualquier otra clase. El uso indebido se aprecia no solo en la actividad comercial, sino, también, en el ámbito civil, el familiar y el fiscal, entre otros.

Específicamente, en la actividad fiscal y de acuerdo con diferentes investigaciones realizadas, las personas jurídicas con frecuencia son utilizadas con el fin de evadir el pago de impuestos, sin representar mayor riesgo para los accionistas propietarios de la entidad.

Con las disposiciones emitidas en la Ley N.º 9024, del 23 de diciembre de 2011 y su reglamento, se ha puesto de manifiesto que muchas de las sociedades constituidas y registradas ante el Registro Público de Costa Rica se encuentran inactivas y que existen prácticas generalizadas para utilizarlas con propósitos diversos, que van desde proteger el patrimonio ante posibles amenazas por responsabilidad administrativa, civil y penal de los titulares, hasta crear ficciones corporativas complejas, como los *holdings* empresariales -o figuras semejantes-, con el objeto de crear escudos fiscales, algunos de ellos al margen de la ley.

Lo anteriormente expuesto ha propiciado la utilización instrumental de esta figura formal, la persona jurídica, mediante la cual se pretende obtener ciertos objetivos que no son propios de la realidad social para la que nació, sino otros muy distintos, privativos de los individuos que la integran y que, de otra forma, no podrían alcanzarse o cuyo logro directo los hace más arriesgados y gravosos.

Adicionalmente, en la legislación tributaria costarricense existen algunos artículos que se han utilizado para dirimir situaciones en las que se considera el abuso de la persona jurídica, a fin de evadir el pago de impuestos. El uso de algunos de esos artículos y, en especial del artículo 8 del *Código de normas y procedimientos tributarios (Código tributario)*, para resolver situaciones en las que se utiliza el levantamiento del velo societario, así como en las que se usa el criterio de precios de transferencias, donde no es requerido el levantamiento del velo, crea tanto confusión como inseguridad jurídica.

Es esta realidad la que ha motivado el inicio de este trabajo de graduación, con el propósito de determinar la importancia de que existan recursos normativos específicos y expresos en el campo del Derecho Tributario que controlen el uso abusivo de ciertas normas. Este tema se ha vuelto cada vez más relevante, con motivo del distanciamiento entre el fin por el cual el legislador autoriza la ficción jurídica, al darle a la persona moral personalidad independiente de los accionistas.

En este contexto, frente al abuso de la figura de la persona jurídica y ante la confusión y la inseguridad jurídica generada, debido a que el artículo 8 del *Código de Normas y Procedimientos Tributarios* es utilizado en la actualidad con fines divergentes: a) levantar el velo y tratar a un grupo de sociedades como un solo contribuyente y b) fundamentar el enfoque de precios de transferencia, caracterizado por no levantar el velo societario y tratar a cada sociedad como un contribuyente separado, entre otros, se hace imperativo, por lo tanto, que para el sistema actual de derecho se deba delimitar la aplicación de uno y otro enfoque.

## Capítulo I: La evasión y la elusión fiscal: origen y normas antielusivas

Distintos estudios sobre Psicología Financiera demuestran que la más instintiva reacción del contribuyente ante los requerimientos tributarios es la de inhibirse de su cumplimiento. Al respecto, el Dr. Heleno Taveira Torres, especialista brasileño en Derecho Tributario, en su libro *Derecho Tributario y Derecho Privado*<sup>1</sup>, cita un análisis realizado por Günter Schmolders, en el cual menciona que:

A nadie le gusta pagar impuestos. La historia de la imposición está llena de ejemplos que prueban que el pago de las cargas fiscales constituye un penoso deber a cuyo cumplimiento hay que incitar constantemente a los ciudadanos... Las investigaciones en el terreno psicológico han demostrado que el deber fiscal aparece de hecho apartado de la moralidad de los individuos.

Por ello reviste gran importancia la utilización eficiente de los recursos recaudados y el cumplimiento efectivo de los proyectos en infraestructura, salud pública, educación, seguridad y otros, por parte de los gobiernos; así como la implementación de un sistema que eduque al ciudadano, desde su infancia, a fin de crear conciencia sobre la relevancia de su aporte al sistema fiscal, lo que se supone permitirá tener mejores condiciones para toda la sociedad.

Adicionalmente, es importante que, de acuerdo con los principios tributarios de legalidad y seguridad jurídica y, consignados en la Constitución Política, el sistema tributario se encuentre asentado sobre fundamentos legales que le

---

<sup>1</sup> Heleno, Taveira Torres. *Derecho Tributario y Derecho Privado*. Primera Edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Marcial Pons. 2008, 143.

permitan al ciudadano sentir la seguridad de que será revisado con base en disposiciones emanadas de la ley y no en disposiciones definidas y decididas por la Administración Tributaria.

De acuerdo con E. Thompson y R. Garita<sup>2</sup>:

Para medir la eficiencia del marco jurídico tributario se debe aplicar la variable del cumplimiento voluntario. Esta noción se refiere a la propensión del contribuyente a cumplir adecuada y oportunamente con sus obligaciones tributarias materiales (cálculo exacto del tributo) y formales (declaraciones, facturación, etc.) de manera espontánea y voluntaria, sin la intervención correctiva de la administración tributaria. El análisis de esta variable permite poner a prueba el nivel de desarrollo y eficiencia del marco jurídico y, en general, de todo el sistema tributario... El marco jurídico es una variable clave en la generación de la sensación de riesgo del contribuyente y esa sensación de riesgo, probablemente, es un acicate mucho más fuerte que las consideraciones éticas.

Por lo tanto, si el objetivo de una Administración Tributaria es incentivar el cumplimiento tributario, el acelerador o freno de ese objetivo es el marco jurídico, por lo que dependerá de su diseño y de la correcta aplicación por parte de sus intérpretes; es decir, de todos los que participan del sistema: funcionarios, jueces y contribuyentes.

El Dr. Adrián Torrealba, en un artículo sobre la aplicación de los tributos (Navas 2016)<sup>3</sup>, comenta sobre la relación de la Administración Tributaria con los administrados, la cual es una relación de sujeción y no de sometimiento, lo que se pone de manifiesto en que los obligados tributarios son tanto titulares de deberes,

---

<sup>2</sup> Erick Thompson y Ronald Garita. *El Sistema Tributario Costarricense. Capítulo III: El marco Jurídico Tributario. Del libro*. Publicado por la Contraloría General de la República. San José. Editado por Fernando Herrero Acosta. 2002. 164.

<sup>3</sup> Adrián, Torrealba Navas. La aplicación de los Tributos: Introducción y Principios Generales. Cuadernos de Derecho Tributario Costarricense – Procedimientos Tributarios. Faycatax División de Impuestos. Bufete Facio & Cañas. 2016, 4 – 8, 11, 15.

como de derechos y garantías, lo que es evidente en el ordenamiento costarricense, con la introducción del título VI, denominado “*Derechos y garantías de los contribuyentes*” en el Código Tributario. De este modo, la Administración ejercita sus potestades con base en y sujeta a los límites legales y constitucionales, de tal forma que por medio de una Administración capaz de inducir al cumplimiento voluntario masivo del obligado tributario y de reaccionar apropiada y oportunamente ante el incumplimiento del administrado, se concrete el objetivo recaudatorio del sistema tributario.

En países democráticos y de Derecho, el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias debe ser el objetivo fundamental de todo sistema tributario. El escenario ideal y acorde a la Constitución es aquél donde los ciudadanos paguen los impuestos voluntariamente, deber para construir un proyecto común. Sin duda, el pago de impuestos se constituye en un elemento básico de la ciudadanía de un régimen democrático, deber que se complementa con los derechos políticos, económicos y sociales de todo ciudadano, por lo que un objetivo central de la Administración Tributaria es fomentar y facilitar el cumplimiento tributario.

Torrealba menciona que cada día cobra mayor fuerza el concepto de que la Administración Tributaria existe para estar en función del servicio al contribuyente, de modo que constituya un agente facilitador del correcto funcionamiento de la economía, como un elemento necesario de una sociedad libre y democrática, a la vez que parte intrínseca de los agentes económicos y, por lo tanto, pensada en una Administración Tributaria que facilite el cumplimiento voluntario del



contribuyente leal y que sepa controlar, de forma oportuna y dentro del marco legal, el incumplimiento del contribuyente desleal.

En otras palabras, el diseño del sistema tributario debe orientarse por el principio de que el éxito de una Administración Tributaria moderna depende de su capacidad de inducir el cumplimiento tributario y, en los casos necesarios, la corrección voluntaria y pronta de sus incumplimientos

## **1.1 Origen y antecedentes de la evasión y la elusión fiscal**

### **1. Concepto**

Para efectos de identificar la evasión y elusión fiscal, se vuelve necesario comentar acerca de lo establecido tanto en la constitución como en las leyes costarricenses, contrapunto que da origen a que se conceptúen ambos términos; evasión y elusión, como elementos sancionables en la conducta de los contribuyentes.

De acuerdo con lo comentado por el profesor Modesto Vargas Castillo (comunicación personal, junio, 2016), no necesariamente toda elusión debería de ser sancionable, porque cuando esta responde a una economía de opción, producto de la estructura de la normativa, no se aprecia una conducta ilegal y, por ende, sancionable.

La Constitución Política, en su artículo N.º 18 establece que: “los costarricenses deben observar la Constitución y las leyes, servir a la Patria, defenderla y **contribuir para los gastos públicos**”<sup>4</sup>. (La negrita no es del original).

---

<sup>4</sup> Constitución Política de la República de Costa Rica. San José, noviembre, 1949. Versión del 24 de agosto, 2015.

En este artículo se establece claramente la obligación de los ciudadanos de contribuir con los gastos necesarios para que el gobierno pueda disponer de los recursos que le permitan atender sus diferentes responsabilidades para con los habitantes de la nación.

Por tanto, con base en dicho artículo constitucional, surgen diferentes normas, específicamente en la legislación tributaria, en las que se instituyen actos que, al ser contrarios a las obligaciones ciudadanas y, al incurrir en ellos, hacen que califiquen para ser sancionados por la comisión de un hecho ilícito. Así, por ejemplo, en los artículos contenidos en el título tercero del *Código de Normas y Procedimientos Tributarios* (CNPT), se establecen, con detalle, todas aquellas acciones u omisiones que, de ser realizadas por el contribuyente, le hacen incurrir en “ilícitos tributarios”, actos sujetos a sanciones que pueden ser tanto administrativas como penales.

Es así como el contribuyente puede cometer una conducta contraria a la ley, en el caso en que sus acciones correspondan a un ilícito establecido por las normas legales.

Por ende, citar un concepto de elusión y evasión no deja de ser difícil, debido a que no existe una única definición legal de ambos conceptos y esta amplitud se debe, en gran medida, a que en las diferentes legislaciones se dan variantes al concepto. Sin embargo y, con base en distintos autores de la doctrina legal -principalmente iberoamericanos-, se realizará un acercamiento a dichos conceptos y a ciertos aspectos que caracterizan ambos términos.

En primer lugar, el concepto de evasión y de elusión, constituyen, más bien, el género de una serie de conceptos utilizados con el mismo fin pero, algunos, con un sentido específico, de acuerdo con el diccionario de la Real Academia Española<sup>5</sup>, *evasión* es un “efugio para evadir una dificultad” y, en una segunda acepción del mismo diccionario; “acción o efecto de evadir o evadirse” y *evadir*, proveniente del latín *evadĕre* “evitar un daño o peligro” y, también, en una segunda acepción de la palabra *evadir*: “eludir con arte o astucia una dificultad prevista”. Ahora bien, en el mismo diccionario, con respecto al concepto de *elusión*, dice que es la: “acción o efecto de eludir” y por eludir indica que proviene del latín *eludĕre* y, significa: “evitar con astucia una dificultad o una obligación”.

Los conceptos anteriores, aun cuando en algunas oportunidades son utilizados como términos con significado diferente, significan prácticamente lo mismo, según la definición del diccionario. El cuidado que se debe tener al respecto, en el derecho tributario, es que no se puede dejar la interpretación de estos términos al lenguaje común, sino que debe ser referido al lenguaje técnico intersubjetivo, según lo comentado por Vargas Castillo (comunicación personal, junio, 2016).

Con alguna razón, se decidió cobijar ciertas acciones ilícitas bajo este nombre, ya que, como se puede apreciar, en el significado de la palabra se encierra lo que diferentes estudios psicológicos y sociológicos han determinado; el

---

<sup>5</sup> Real Academia Española. Diccionario de la lengua española, Edición digital, número 22. 2001. <http://www.rae.es/recursos/diccionarios/drae>.

sentir que representa un daño para el acervo de bienes adquiridos por un ciudadano: tener que pagar las cargas tributarias correspondientes.

De acuerdo con la doctrina y, según el autor consultado, los términos *evasión* y *elusión* tienen variantes que son importantes de mencionar.

En el libro ya mencionado del profesor Heleno Taveira se establece, en relación con el concepto de evasión fiscal, que “en sentido estricto, por evasión fiscal debe entenderse el fenómeno que resulta de la conducta voluntaria y dolosa, ya sea omisiva o comisiva, de los sujetos pasivos para eximirse de cumplir, total o parcial, las obligaciones tributarias de corte patrimonial”.<sup>6</sup>

Adicionalmente, para otros autores, si se quiere precisar el concepto de evasión fiscal debe existir siempre una valoración de la causa del incumplimiento de la obligación, ya que depende de dicha causa el que surjan diferentes especies de evasión fiscal.

Los fundamentos que dan origen a la evasión pueden tener distintos motivos, lo que, incluso, podría llevar a considerar la simulación como una especie de evasión fiscal, por lo que se deben valorar, para ello, las características de la ilicitud de la simulación, dado que tanto la simulación absoluta como la relativa se hacen ver como un negocio lícito; en la primera, ficticio y, en la segunda, disimulado, para esconder la realización de otro. Empero, solo al excluir el acto aparentemente lícito se puede poner en evidencia el acto simulado, el cual

---

<sup>6</sup> Heleno, Taveira Torres. *Derecho Tributario y Derecho Privado*. Primera Edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Marcial Pons. 2008, 147 y 148.

también es lícito, ya que es el acuerdo de simulación entre las partes lo que produce su ilicitud, según una de las teorías.

Para un grupo importante de autores y, de acuerdo con observaciones realizadas por el profesor, Dr. Víctor Pérez<sup>7</sup>, en la causa justa se ve la patología de la simulación. Al respecto, dice:

La simulación puede estudiarse bajo un doble enfoque, como divergencia querida entre voluntad y manifestación, o bien como problema causal. Desde este último punto de vista se determina que las partes pretenden crear, para sus fines e intereses una apariencia negocial, que puede encubrir un negocio real distinto, o ninguna, sino sólo una situación real. Existe la voluntad negocial de crear la apariencia, y es libre y sin vicios. Lo declarado concuerda con esa voluntad; el problema radica en la causa.

Por su parte, Ernesto Jinesta, en su libro *La simulación en el Derecho Privado*, al desarrollar el contenido fundamental de la teoría causalista, dice que esta doctrina considera la simulación como un vicio de la causa del negocio y es la consecuencia de que el rol de la voluntad ha sido minimizado en el negocio jurídico. Cabe agregar que Emilio Betti (citado en Jinesta, 1990) considera que “existe simulación cuando las partes de un negocio bilateral, de acuerdo entre ellas [...] dictan una regulación de intereses distinta de la que piensan observar en sus relaciones, persiguiendo a través del negocio un fin (disimulado) divergente de la causa típica”.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Víctor, Pérez Vargas. Elementos del Negocio Jurídico. Derecho Privado. Tercera Edición San José, Costa Rica. Litografía e Imprenta Lil, S.A. 1994, 209 – 216.

<sup>8</sup> Ernesto Jinesta Lobo. La simulación en el Derecho Privado. ILANUD. San José, Costa Rica: Imprenta y Litografía Mundo Gráfico. 1990, 27.

Así, lo que las partes no han querido es la efectiva producción del resultado empírico que derivaría normalmente del negocio, con lo que este se funda en una causa inexistente; es decir, las partes dan una apariencia negocial a sus fines. Sin embargo, es un negocio real diferente, por lo que la voluntad negocial de crear esa apariencia es libre y sin vicios; lo declarado coincide con esa voluntad. No obstante, las partes no han querido que se produzca el resultado empírico usual del negocio, por lo que se fundamenta en una causa inexistente.

También, nótese que el concepto de elusión es utilizado comúnmente para explicar situaciones en las que el sujeto pasivo realiza actos lícitos, con el fin de reducir el monto de impuesto a pagar, lo que, para la mayoría de los autores, constituye una forma lícita de actuar. Este concepto, sin duda, lleva a algunas conductas por parte de los sujetos pasivos, de acuerdo con lo planteado por el catedrático, Eusebio González García (citado por Casás, 2004), en su libro *El Fraude a la Ley Tributaria*<sup>9</sup>:

- a. Quien para no pagar impuesto se aleja de las manifestaciones de riqueza que constituye el presupuesto de hecho del tributo.
- b. Quien elige otros caminos no gravados para obtener un resultado económico equivalente a aquel que la ley se propone gravar, dentro de este existen dos modalidades:
  - El que obra del modo indicado en b. presta acatamiento a la norma tributaria sólo aparentemente, ya que en la realidad está transgrediendo la *ratio legis* del precepto.
  - La del que actúa del modo indicado en b. sin chocar con preceptos tributarios concretos y circunscribe su actuación a optar por la vía económica menos gravada.

---

<sup>9</sup> José Osvaldo, Casás. *Estudio Preliminar. Interpretación económica de las normas Tributarias*. Buenos Aires. Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, SRL. 2004, 64 y 65.

González García considera que, sin perjuicio de la libertad de los ciudadanos para elegir las formas jurídicas más apropiadas, el ordenamiento jurídico no puede aceptar infracciones encubiertas en sus normas, con el fin de satisfacer sus intereses.

Entonces, al partir de todo lo antes expuesto, el autor considera que:

La elusión, entonces, se produce cuando una conducta, amparándose en la letra de un precepto legal pretende burlar su espíritu, lo que se comprueba por la discordancia entre medios y fines; entre contenido y forma; entre la intención de las partes y el camino elegido para hacer efectiva esa intención; conceptos, en suma, en los que en todos los casos quiebra el principio de buena fe, so pretexto de ensalzar la libertad de pactos (*Ibid*).

Sin embargo y, apartándose un poco de la posición antes expuesta, está el pensamiento del jurista brasileño, Heleno Taveira Torres<sup>10</sup>, quien considera que los particulares pueden valerse de la libertad de causa, forma y tipo, producto de la libertad de contratación y respaldado en el principio constitucional de autonomía de la libertad privada para conformar negocios jurídicos.

El Dr. César García Novoa, catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela, en España, desarrolló el prólogo del libro del Dr. Taveira, quien plantea la existencia de la tensión permanente que se produce entre el Derecho Privado y el Derecho Tributario, tensión de donde se puede decir que surge o se explica la elusión tributaria. Lo anterior debido a que las acciones o actividades de los ciudadanos, en el plano económico, se rigen por principios de libertad negocial, de contratación y autonomía privada o de la voluntad, al amparo de normas del Derecho Privado, en tanto que, en el Derecho

---

<sup>10</sup> Heleno, Taveira Torres. *Derecho Tributario y Derecho Privado*. Primera Edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Marcial Pons. 2008, 12-13.

Tributario, el legislador decide los actos y negocios que grava como manifestaciones de capacidad económica, sin sujetarse a las consideraciones o calificaciones contenidas en este último.

Continúa el profesor García Novoa, en el prólogo antes mencionado, donde señala que la canalización de la autonomía de la voluntad, que vuelve al Derecho Privado objetivo, genera y transmite rentas y bienes sobre los cuales las leyes tributarias puedan crear hechos imposables. No obstante, no se debe perder de vista que el principal instrumento de salvaguarda del Derecho Privado objetivo es “la causa”, dado que es el medio por el cual se dota de valor jurídico a los actos derivados de la autonomía de la voluntad realizados por los particulares.

Es la causa -de acuerdo con la concepción relativamente reciente de la doctrina manifestada por diferentes autores (tal como García Novoa)- un elemento relevante en la concepción de “planificación fiscal”, la cual se refiere al ejercicio de la libertad económica con motivos fiscales, lo que supone, de acuerdo con García Novoa:

Contratar o no contratar, regular el contenido del negocio con los límites que establezca el derecho objetivo y elegir el negocio típico que mejor responda a las necesidades económicas. Si el ordenamiento privado lo permite abarca incluso la posibilidad de crear nuevas formas negociales o negocios atípicos. Y esa libertad puede ejercerse por cualquier motivo incluso con la lícita finalidad de pagar menos impuestos.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Heleno, Taveira Torres. *Derecho Tributario y Derecho Privado*. Primera Edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Marcial Pons. 2008, 12.



## **2. El ilícito tributario: tendencias doctrinales**

Con la consideración de que los tributos corresponden a un patrimonio de la comunidad, los ilícitos tributarios se catalogan como delitos contra el patrimonio. Lo anterior, producto de la conducta del sujeto pasivo infractor que se propone eludir la disminución de su riqueza personal, perturbando, con esta conducta, el funcionamiento del Estado. De acuerdo con González Montoya, en su tesis de Licenciatura en Derecho *El delito de defraudación tributaria en Costa Rica, relación con la evasión, la elusión y el fraude de ley*<sup>12</sup>, este criterio privó durante finales del siglo XIX, principalmente en Alemania, como parte de la doctrina penalista.

Sin embargo, como reacción a estos criterios doctrinales surgen, posteriormente, las ideas de la tendencia administrativista, las que derivarían, a continuación, en el concepto de Derecho Penal Económico. Bajo esta concepción, se pretenden eliminar los obstáculos que se opongan al bien público y la sanción que nace del poder punitivo autónomo de la Administración, lo que constituye una reacción en contra del individuo que no colabora en su propósito para el bien común.

Algunos años después, en la doctrina surge la tendencia dualista, que separa los ilícitos tributarios en dos categorías: a) los que califica como delitos tributarios cometidos por aquel que se sustrae, dolosamente o no, del cumplimiento de la obligación de pago y son reprimidos con sanciones penales y b) los que califican como ilícitos administrativos, infracciones contra disposiciones,

---

<sup>12</sup> José Pablo, González Montoya. *El delito de defraudación tributaria en Costa Rica, relación con la evasión, la elusión y el fraude de ley*. Tesis de Licenciatura en Derecho. Ciudad Universitaria Rodrigo Facio, San Pedro de Montes de Oca. Costa Rica. 2010, 11.

que la Administración procura tutelar haciendo efectivo el cumplimiento de las normas tributarias, siendo sancionadas en forma pecuniaria o con sanciones de otra índole, como el cierre de negocios que, al final, incide también en aspectos pecuniarios.

A través del tiempo, una parte de la doctrina, en relación con la caracterización de los ilícitos tributarios, se ha alejado cada vez más del concepto penalista y se ha acercado hacia una concepción del “Derecho Tributario” como tal y no como un apéndice del Derecho Penal o del Derecho Administrativo. Sin embargo, toma de ambos los elementos que le son propicios para llevar a cabo sus fines. Así se llega a los criterios doctrinales que siguen la tendencia autonomista, bajo la cual se construye un concepto unitario de infracción fiscal, considerando que el ilícito tributario abarca todo acto que haga imposible la aplicación del tributo o que vulnere disposiciones legales de control.

En Costa Rica, con la aprobación del artículo 92 del CNPT, resultante de la aprobación de la Ley 9069, el 10 de setiembre, 2012, denominada *Ley de Fortalecimiento de la Gestión Tributaria*, publicada en el Periódico Oficial La Gaceta del 29 de setiembre de 2012, se regula el delito de defraudación tributaria o de inducción a error, en donde se instituye como uno de los puntos centrales el perjuicio de la Hacienda Pública, resultando que el bien jurídico tutelado es un patrimonio supraindividual, representado por la Hacienda Pública, aspecto adicional a la tutela de un deber de veracidad para con esta.

De acuerdo con Torrealba<sup>13</sup> se visualizan dos enfoques en la doctrina; una teoría inclinada hacia una concepción estática o patrimonial de la Hacienda Pública que asimila el bien jurídico del delito fiscal al delito de estafa, dado que lo defendido en los delitos contra la Hacienda Pública es el patrimonio del Estado, en igualdad de condiciones que los patrimonios individuales.

La teoría anteriormente citada plantea la exigencia de que solo pueden penalizarse figuras que protejan el patrimonio de conductas engañosas y con ánimo de lucro. Esta teoría es cuestionada, pues, en efecto, existen diferencias entre el patrimonio individual y el colectivo, ya que este se encuentra en función de intereses supraindividuales con implicaciones para el orden económico y social, lo que no sucede en la estafa, que lesiona los patrimonios individuales. Cabe señalar que las implicaciones de esta teoría se manifiestan desde el rol del bien jurídico tutelado, en fase legislativa.

El otro enfoque de la doctrina es hacia teorías con una visión dinámica, enfocadas en un concepto de actividad financiera del Estado y de los entes públicos, el cual se concentra en la tutela de la actividad administrativa de la Administración Tributaria, de modo que ubica los ilícitos fiscales en igual categoría que las falsificaciones, con un comportamiento típico de alterar la verdad jurídica, en donde se ve afectada la Administración Tributaria, al desarrollar sus funciones de control del sistema tributario. Este criterio ha sido de rara influencia en las legislaciones cuyo aspecto principal gira en torno al no pago de impuestos y no al de las falsificaciones de documentos.

---

<sup>13</sup> Adrián, Torrealba Navas. *El Delito de Defraudación Tributaria. Ensayos sobre Derecho penal Económico y de Empresa*. San José, Costa Rica. Editorial Jurídica Continental. 2013, 551-560.

Por lo anteriormente expuesto, conviene decir que, si bien los ilícitos tributarios y sus sanciones no pertenecen al Derecho Penal común, ni al Derecho Administrativo, ni al Derecho Económico propiamente, constituyen un capítulo del Derecho Tributario que integra el Derecho Financiero, el cual ha venido a concebirse, en tiempos recientes, como un derecho independiente, pero con resabios importantes del Derecho Penal.

Surge, con ello, la “teoría de la interpretación rígida” bajo la que muchos de sus seguidores creían que las normas tributarias eran exclusivamente restrictivas y limitativas de derechos, dado que el Estado, al exigir impuestos, limita los derechos patrimoniales de los ciudadanos y al aplicar las reglas de inspección y control, impone restricciones a su actividad y libertad.

En este punto es importante anotar que, recientemente, en la versión 2015 del *Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias* (CIAT), en su título IV; *Infracciones y sanciones tributarias*, si bien ha sufrido cambios como la exclusión del delito de defraudación fiscal, el que recomiendan trasladar a los Códigos Penales de las diferentes naciones, claramente se adopta la tesis penal de las infracciones administrativas, entre otros. El Código, en su página 150 (en *comentarios al artículo 150*) dice: “el mero incumplimiento de una obligación sustancial o formal no implica la comisión de un “ilícito” tributario, sino que ello depende de su tipificación como tal, lo que obedece al principio de Derecho Penal de tipicidad”.

A lo largo de esta evolución, según menciona el profesor Heleno Taveira, la tendencia hacia el aforismo *in dubio pro fisco* siempre se tuvo en consideración y

se ha justificado en los principios de prevalencia del interés público sobre el privado en el reparto de los gastos públicos.

### **3. Elementos que constituyen la evasión y la elusión y causas que las desencadenan**

Como se mencionó al inicio de este capítulo, existe una fuerte resistencia del ciudadano a cumplir dócilmente con sus obligaciones tributarias. Por ejemplo, en Costa Rica, de acuerdo con un reportaje publicado por el periódico *El Financiero*, con base en información suministrada por el Ministerio de Hacienda, el incumplimiento tributario fue del 7,75 % del PIB (Producto Interno Bruto), para el total de impuestos del año 2012, presentando una tendencia decreciente para el total de impuestos y para la mayoría de los rubros individuales, a partir del 2011. De acuerdo con la siguiente tabla, se aprecian, de forma detallada, los niveles de incumplimiento según el tipo de impuesto:

**Tabla N.º 1.** Cifras como porcentaje del PIB sobre el incumplimiento tributario 2010-2012.

<b>Rubro</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
Incumplimiento total	8.13 %	7.81 %	7.75 %
Impuesto General sobre las ventas	2.09 %	2.07 %	2.18 %
Impuesto Sobre la Renta (ISR)	6.04 %	5.74 %	5.57 %
ISR asalariados y pensionados	0.18 %	0.24 %	0.15 %
ISR personas físicas con actividad lucrativa	1.34 %	1.22 %	1.25 %

ISR personas jurídicas	4.53 %	4.28 %	4.17 %
------------------------	--------	--------	--------

Fuente: *El Financiero*, N.º 971 del 12 al 18 de mayo de 2014, pp.4-5.

Con respecto a las cifras anteriores, es útil indicar que, para valorar mejor la dimensión del problema, este es el porcentaje de incumplimiento con respecto a lo que se estima pudo ser la recaudación respecto al PIB, con base en una metodología utilizada para calcular el dinero que, de acuerdo con la información registrada en las cuentas nacionales del Banco Central de Costa Rica (BCCR) y la Encuesta Nacional de Hogares (ENAH), podría recaudarse en un año específico. Sin embargo, existen rubros de impuestos en los que se estima que un 91 % del dinero que se debió recaudar nunca llegó al Estado. Tal es el caso del contenido en el cuarto renglón de la tabla; *ISR de personas físicas con actividad lucrativa*, pero que, al ser presentado con respecto al PIB, se aprecia pequeño.

Es importante resaltar que al considerar como evasión tributaria toda actividad tendiente a sustraer, total o parcialmente, en beneficio propio, un tributo legalmente debido a la Administración Tributaria se deduce que la figura es “todo acto u omisión que, en contradicción con la ley fiscal aplicable al mismo, provoca indebidamente la disminución o eliminación de la denominada carga tributaria”.<sup>14</sup>

Al respecto, el economista David Cardoza<sup>15</sup>, en un foro organizado por la Escuela de Economía de la Universidad de Costa Rica, reiteró lo encontrado en algunos estudios psicológicos y sociológicos: que la evasión es alta en los países

<sup>14</sup> Carlos María Folco. Citado por: González Montoya, 122.

<sup>15</sup> David Cardoza. *Foro recaudación y evasión fiscal en Costa Rica, organizado por El Instituto de Investigaciones en Ciencias Económicas y la Escuela de Economía*. Universidad de Costa Rica, San Pedro de Montes de Oca, 2011.

cuya percepción de la eficiencia del gasto público es negativa. En otras palabras, si un ciudadano no tiene claridad de en qué se invertirá el dinero de los impuestos que paga o si el destino de los impuestos no se ve traducido en un proyecto tangible, tenderá a evadir el pago. Asimismo, de acuerdo con su exposición, si el sistema tributario no es equitativo, también producirá un aumento en las tasas de evasión.

En Costa Rica, por ejemplo, los ciudadanos pagan, en cada litro de combustible comprado en las gasolineras, una parte que corresponde al impuesto establecido, con el fin de mantener carreteras de primer mundo y; sin embargo, dicho impuesto no es utilizado en el mantenimiento efectivo y permanente de las vías. Este tipo de situaciones refuerzan la actitud de muchos ciudadanos de evadir el pago de impuestos, ya que, con alguna frecuencia, no solo no son usados para los fines indicados, sino que tampoco se aplican en beneficio de la comunidad en general.

#### ***4. La evasión y la elusión en la normativa y jurisprudencia costarricense***

Tal como se mencionó en páginas anteriores, en el título tercero del Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica se encuentran, varios capítulos correspondientes a *Hechos Ilícitos Tributarios*. Adicionalmente a esto, contempla las diferentes sanciones a las que se verá sometido el infractor, especialmente cuando se trate de infracciones administrativas.

Este título contiene, además, un capítulo referido a delitos y, específicamente en el primer párrafo del artículo 92 del Código, se encuentran

descritos, de forma breve, el fraude, la simulación y, en general, aquellos actos sancionados por ley que evaden el pago de los tributos.

De acuerdo con Torrealba,<sup>16</sup> el sistema de hechos ilícitos tributarios, reglado en el título tercero del CNPT, recoge figuras que se diferencian entre sí, por el bien jurídico tutelado. Cabe señalar que, en algunos de los ilícitos, el bien jurídico es el patrimonio supraindividual de la Hacienda Pública y, en otros, es la función tributaria.

Por ejemplo, entre las infracciones administrativas la “morosidad para tributos determinados por resolución administrativa”, artículo 80, y artículo 80 bis, “morosidad en el pago de tributos determinados por el propio sujeto pasivo” o en el artículo 81 “omisión de ingreso por inexactitud u omisión en la declaración”, entre otras, adoptan el patrimonio de la Hacienda Pública como bien jurídico tutelado.

Lo anteriormente citado corresponde a la consideración establecida en la ley costarricense referente a los ilícitos tributarios, entre ellos, la evasión y la simulación. Como se puede apreciar a través del título tercero del Código en mención, la legislación nacional no es tan clara, respecto al concepto de elusión y no fácilmente se encontrará una diferencia clara entre elusión y evasión, lo que permite, en los casos en los que la doctrina sí ha logrado un buen desarrollo, que no haya la suficiente claridad para que el juzgador emita un criterio apropiado y que establezca, de forma clara, la diferencia entre actos que se encuentran al

---

<sup>16</sup> Adrián, Torrealba Navas. *El Delito de Defraudación Tributaria. Ensayos sobre Derecho penal Económico y de Empresa*. San José, Costa Rica. Editorial Jurídica Continental. 2013, 561.



amparo del concepto de elusión desarrollado en la doctrina y los que se amparan o coinciden con lo conceptuado con evasión.

Por su parte, la consideración y conceptualización jurisprudencial de los conceptos mencionados refleja en diferentes sentencias de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, así como de la Sala Constitucional, la utilización clara y concisa de ambos. Por ejemplo, en la sentencia 1181 del 12 de noviembre de 2009, la Sala Primera, al resolver el recurso planteado contra la Administración Tributaria, dijo:

Paso previo al análisis del caso concreto, es imprescindible referirse a los conceptos de elusión fiscal y al principio de realidad económica. El primero, en su acepción amplia, consiste en evitar que se desplieguen, total o parcialmente, los efectos del hecho generador, utilizando mecanismos alternos que eviten que este se configure; lo anterior, con la finalidad de evitar o reducir el pago del tributo. Cabe destacar que una de sus características determinantes es que las figuras jurídicas utilizadas son legales en sí mismas, lo que la diferencia de la evasión. 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 ... 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 inoponibilidad 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.” (El subrayado no es del original).

Un aspecto importante del párrafo extraído de la sentencia es que, para los jueces que la emitieron, la elusión es como la evasión; un ilícito tributario, concepción contraria a lo que prevalece en la doctrina tributarista más reciente.

## **1.2 Normas generales antielusivas**

### **1.2.1 Principio de realidad económica**

La inclusión del *Principio de la Realidad Económica* en diferentes legislaciones, incluyendo las latinoamericanas, proviene de fuentes alemanas e italianas que tuvieron una fuerte influencia en la “configuración dogmática” del derecho tributario de la primera mitad del siglo XX.<sup>17</sup> En el caso alemán, esta concepción fue introducida en la ordenanza fiscal de 1919 y en la ley de adaptación impositiva de 1934, con motivo de las enseñanzas de Enno Becker. El origen italiano surge del postulado bajo el que el derecho tributario no puede dejar de atender la utilidad de la capacidad contributiva manifestada en los hechos imponibles, lo que fue postulado por la Escuela de Pavía, con base en la concepción concentrada del fenómeno financiero. Dentro de esta y con diferentes matices, Grizzioti y Pugliese, entre otros, propiciaron el carácter imperativo del resultado económico, de modo que colocaron en el centro de la escena la necesidad de capturar la capacidad contributiva subyacente en las relaciones jurídicas.

En Costa Rica, este concepto se introduce en la legislación nacional, extraído del *Modelo de Código Tributario para América Latina*, el cual fue

---

<sup>17</sup> Alberto, Tarsitano. *Presupuestos, límites y consecuencias de la re-caracterización tributaria de los actos jurídicos. Interpretación Económica de las Normas Tributarias*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, SRL. 2004, 83-84.

preparado para el programa conjunto OEA/BID, en el año 1967 y redactado por los profesores Carlos María Giuliani Fonrouge, de Argentina; Rubén Gomes de Souza, de Brasil y Ramón Valdés Costa de Uruguay. Es importante mencionar que cuando se estableció dicho concepto en nuestra legislación, ya había evolucionado y, en diferentes países, su uso se había restringido e, incluso, eliminado.

#### **1.2.1.1. Concepto**

Es conocido, en materia tributaria, que la obligación tributaria nace de la verificación del hecho imponible, hecho jurídico con sustancia económica (denominado usualmente *hecho generador*). Sin duda, el contenido económico se manifiesta en la capacidad contributiva considerada en la norma, relacionada con la manifestación económica, donde identificar esa capacidad contributiva, como hecho jurídico incorporado en la norma, es tarea del intérprete.

Para diferentes autores en ese momento debió agotarse toda la referencia al fundamento económico de la norma tributaria. Sin embargo, según diferentes criterios doctrinarios se dio, a través del tiempo, un exceso en la ponderación del elemento económico reconducido a la norma, ya que le proveyó una directriz al intérprete, donde se le adjudica un papel sustancialista, lo que ha llegado a constituir, de acuerdo con un marcado consenso de la doctrina, el mandato a la calificación de los hechos. De este modo, confiere al intérprete la facultad de desestimar, bajo ciertas condiciones, las formas jurídicas que reflejen indebidamente la asumida realidad económica, conforme con su interpretación.

Para la tesis de la realidad económica lo que debe interesar al derecho tributario y, por lo tanto, al intérprete, es el hecho económico, pues “[...] De allí que se proclame la indiferencia a los efectos jurídicos declarados por las partes

- e incluso queridos por estas”<sup>18</sup>, cuando lleven a un resultado menos gravoso a nivel fiscal.

En el libro *Interpretación Económica de las Normas Tributarias*, el cual fue antes citado, Tarsitano considera que la extensión del mandato al intérprete, con respecto a la calificación de los hechos, le ha conferido a aquél y al Fisco, en primer lugar, la facultad de desestimar, bajo ciertas condiciones, las formas jurídicas que reflejen indebidamente aquella asumida realidad económica.

La interpretación de las leyes tributarias, bajo la óptica del concepto de realidad económica, se ha entendido, por lo tanto, que debía interpretarse y aplicarse de modo que favoreciera el cobro de tributos. Sin embargo, no tienen un valor sintáctico suficiente para diferenciar la interpretación del Derecho Tributario de lo que se realiza en otras ramas del Derecho, de acuerdo con los principios de legalidad, igualdad y capacidad contributiva del constitucionalismo moderno.

El profesor Tarsitano, señala en su libro que el principio de la realidad económica surgió por la necesidad de prevenir o corregir conductas desviadas como criterio para la aplicación de la ley tributaria, pero su disponibilidad al alcance de los funcionarios administrativos, propensos a la visión recaudadora y a

---

<sup>18</sup>Alberto, Tarsitano. *Presupuestos, límites y consecuencias de la re-caracterización tributaria de los actos jurídicos. Interpretación Económica de las Normas Tributarias*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, SRL. 2004, 84.

jueces poco instruidos en el campo tributario, condujo a excesos de calificación, a la extensión impropia del hecho imponible y a la aplicación de la analogía.

Se produce, así, una fractura en el orden jurídico, ya que se pretende poner como regla prevalente la *intentio factis* sobre la *intentio iuris*, sin ponderar la correspondencia causal de las formas jurídicas que encausan la voluntad de los particulares con la sustancia económica, natural al hecho imponible.

En términos generales, existe un marcado consenso en la doctrina acerca de que el interés fiscal (recaudatorio) constituye el fin que identifica las normas financieras o tributarias; interés cuya tutela no solo traduce un papel efectivo en la interpretación de la ley, sino que sirve, también, como elemento definidor de la autonomía de la disciplina.

El cuidado que se debe tener es que el método de la significación económica no debería habilitar, en ningún caso, a forzar la norma para hacerle decir lo que jurídicamente no manifiesta, pues en tal supuesto, se aproximaría a ciertas escuelas doctrinales cuyo pensamiento no enlaza con los principios constitucionales básicos del derecho tributario, tales como la reserva de ley y la seguridad jurídica.

Dichas escuelas asientan sus conceptos sobre dos aspectos principales: el rechazo a la suficiencia absoluta de la ley, como la interpretación jurídica elaborada sobre esa base y la ampliación de las atribuciones del juez, a quien se le asigna la función de un verdadero legislador en el caso concreto, sobre todo, a falta de previsiones directamente aplicables.

En su libro,<sup>19</sup> el profesor Taveira Torres describe virtudes y vicios del método de *Interpretación Económica del Derecho Tributario*, al respecto cita:

He aquí cómo la interpretación económica se introdujo en el Derecho Tributario como un recurso de última ratio contra la elusión tributaria, como método para resolver los casos de <<fraude de ley>> en materia tributaria, acompañada o no de una norma general antifraude. Entre los nobles propósitos que le atribuían estaba la realización de una pretendida justicia fiscal (de acuerdo con los valores del Estado de Administración). Es válido citar aquí el pensamiento de Diogo de Leite de Campos, por la objetividad de la descripción de lo que proporciona la llamada interpretación económica del Derecho Tributario <<el particular es puesto en una situación de súbdito de la Administración para que ésta acabe cobrando aquello que pretende. La Administración se encuentra, de este modo, fuera del Estado de Derecho, pues su interés es el que determina el “Derecho” de la situación concreta. Y sujeta la Constitución y los derechos fundamentales a las autodeclaradas necesidades financieras del Estado. Con lo que se pasa de ciudadano-soberano, creador de la ley, justificación del Estado, a súbdito o vasallo. Con este fin, se utiliza la interpretación económica: bastará que cualquier funcionario de la Administración afirme una cierta realidad económica, para que pueda fijar el impuesto que considere más oportuno, sin respetar las normas jurídicas aplicables>>. Y fue, justamente, al aplicar la interpretación económica con el pretexto de concretar la justicia fiscal para los contribuyentes, que se produjeron los mayores desmanes de los que se tiene noticia en materia tributaria, por los enormes perjuicios que se causaron a los derechos de propiedad y de libertad de los contribuyentes, ¿qué justicia fiscal?... En un campo tan celoso de las garantías de seguridad jurídica y certeza del Derecho aplicable, la “interpretación económica del Derecho Tributario” sirvió únicamente para debilitar la legalidad material (principio de tipicidad) y restituir a la Administración los típicos instrumentos de una relación de poder, que le habían sustraído al instaurar, en las sociedades, el liberalismo y el concepto de Estado democrático de Derecho por medio de constituciones democráticas y republicanas. Se flexibilizaba la legalidad a favor de los intereses del Estado, tal como propugnaban los defensores de la primacía de la <<*causa impositionis*>>.

---

<sup>19</sup> Heleno, Taveira Torres. *Derecho Tributario y Derecho Privado*. Primera Edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Marcial Pons. 2008, 177 a 179.

El método de la interpretación económica, como afirman diferentes autores, se consideró algo genuino y solo aplicable en el campo del Derecho Tributario, en vista del alcance de sus normas sobre los hechos de expresión económica, en una especie de superposición en relación con las normas del Derecho Privado que regulan las opciones negociales. Sirvió de método eficaz durante un cierto tiempo para el control de los actos elusivos, pero con el transcurso del tiempo, su aplicación degeneró como consecuencia de que se desvirtuaron sus ideas.

Con los años y, especialmente en tiempos más recientes, la doctrina, en general, ha analizado y concluido que la legislación tributaria se trata de reglas jurídicas con estructura y actuación idéntica a las demás reglas jurídicas, por lo que deben ser interpretadas como cualquier otra ley, sin ningún principio particular de interpretación para esta legislación específica. Sin embargo, aún quedan resabios en diferentes reglamentaciones que permiten considerar a la Administración como un intérprete privilegiado.

#### **1.2.1.2. Normas que lo contemplan en Costa Rica**

En la legislación costarricense, el *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*, el cual data de hace casi medio siglo, contiene dos artículos en específico; el artículo 8 y el 12. Ambos permiten al intérprete atribuir a las diferentes situaciones y actos que sean de su conocimiento un contenido acorde con la realidad de los hechos, esta última referida al entorno económico. Como se mencionó antes, el artículo 8 se introdujo en el Código cuando fue acogido el Modelo de Código Tributario para América Latina en la legislación nacional, en

1967, momento en que ya muchos países habían desechado o modificado dichos criterios, por haber sufrido una evolución importante.

El artículo 8 del Código expresa:

Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo.

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas. (El resaltado no es del original).

Con la redacción de este artículo 8, en complemento con el artículo 12 -que adelante se transcribe-, se introduce en la legislación nacional el criterio o principio de la realidad económica, que facilita eludir las consecuencias de la normativización de los hechos económicos por medio de la transformación que hace la norma tributaria en hechos imposables.

Esa forma de interpretación permite suponer que se subsume en la norma tributaria todo resultado económico que coincida con el previsto por la norma, aun cuando sea obtenido a través de una forma jurídica diferente, lo que implica inseguridad jurídica, pues prepara el terreno para permitir sustituir la voluntad del legislador por la voluntad del intérprete, quien, en última instancia, se convierte en el verdadero creador de las leyes financieras y económicas.



El artículo 12 del mismo cuerpo legal dice: “Los elementos de la obligación tributaria, tales como la definición del sujeto pasivo, del hecho generador y demás, no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”.

No se debe perder de vista que el principio de Realidad Económica debe servir exclusivamente para la interpretación de la ley y no debería suplir la ausencia legal en determinada materia. Se debe tener muy en claro que la ley es la única fuente de la cual pueden nacer consecuencias tributarias, de acuerdo con lo establecido por la Constitución Política de Costa Rica, en su artículo 12, inciso 13.

Asimismo, y producto de la influencia del principio de Realidad Económica, la Dirección General de la Tributación Directa pone en vigencia la directriz 20-2003, del 10 de junio del 2003, fundamentada en los artículos antes comentados, disposición que pretende regular, también, el tema de precios de transferencia, por medio del enfoque de la realidad económica. El argumento de la Administración para justificar las decisiones tomadas, en la directriz, se razona al indicar que “Desde hace algunos años, es pacíficamente aceptado por la doctrina jurídico-tributaria, que las leyes fiscales deben interpretarse tomando en cuenta su finalidad, su significado económico y los hechos, tal y como han sucedido realmente. La labor interpretativa resultaría de la combinación de estos tres elementos”.

Continúa su justificación al decir:

El presupuesto de hecho de la obligación tributaria es una manifestación de capacidad económica, razón por la que en materia tributaria no se puede esquivar el criterio de interpretación o apreciación de los hechos, el cual debe atender a la sustancia económica de cada uno. De esa forma, todo acto o transacción comercial debe responder a una intención de los sujetos que intervienen y esa intencionalidad se manifiesta a través de una estructura jurídica determinada, como puede ser un contrato de compraventa, contrato de financiamiento, etc.”.

Todas las manifestaciones antes transcritas denotan el pensamiento que caracterizó no solo el espíritu del legislador al establecer esas normas en la legislación tributaria costarricense de hace aproximadamente cincuenta años, sino el de la Administración Tributaria de aquel momento y de tiempos recientes. Así se pretende, en la actualidad, regular, bajo las mismas normas, tanto aspectos relacionados con el fraude fiscal –lo que implicaría aplicar el levantamiento del velo societario-, como precios de transferencia que no tienen afinidad con defraudación fiscal, sino con asuntos relacionados con planificación fiscal que, en tiempos más recientes están siendo controlados y regulados por los gobiernos, pero no por medio de la aplicación de los criterios del principio de Realidad Económica, sino por medio de otros mecanismos, tales como los recomendados por la OCDE.

Importante destacar también que, contrario al movimiento que promueve la doctrina desde hace más de treinta años, el espíritu que exhorta a la Administración Tributaria, con esa directriz, es que se debe prescindir de aquellas formas jurídicas que lo alejen de la consideración principal que viene a ser “la intención económica verdadera que tienen las partes”.

No se debe perder de vista que, desde el momento en que el Estado se sometió al Derecho, el tributo se transformó en una relación jurídica, pues este pasó a existir cuando comenzó a ser legislado y, por lo tanto, debería ser administrado en los términos del Derecho objetivo, por lo que prescindir de las formas jurídicas para darle mayor relevancia a la supuesta intención económica verdadera, puede conllevar peligrosas interpretaciones subjetivas.

Acerca de lo comentado en el párrafo anterior, conviene aseverar que, en Costa Rica, el enfoque de la realidad económica aun predomina sobre las formas jurídicas como criterio prevaleciente para valorar diferentes hechos relacionados con el tema fiscal. Esto se ha visto motivado, probable y más recientemente, por la tensión generada por el creciente déficit fiscal que afecta al país desde hace más de un quinquenio.

La situación mencionada ha ocasionado que se quiera dotar a la Administración Tributaria, cada vez más, de elementos que le permitan juzgar ciertos hechos como malintencionados, aun cuando no se haya probado por un tribunal judicial que, en efecto, hubo mala intención, como la defraudación o la evasión fiscal, al utilizar dichas formas jurídicas.

Lo anteriormente expuesto se fortalece con el criterio de la Sala Constitucional, expresado en la resolución 4940-2012, en donde se apoya dicho enfoque con un criterio positivo sobre la directriz 20-2003, no solo en relación con su aplicabilidad, sino con el medio utilizado para ponerla en vigencia.

La Sala Constitucional, aun cuando resuelve que la acción de inconstitucionalidad planteada debe declararse sin lugar, debido a que es fundamentada con base en un problema de legalidad ordinaria, realiza todo un análisis en el que manifiesta: “En este sentido, el objetivo es prescindir de las formas jurídicas y considerar la intención económica verdadera de las partes, de modo que no resulta vinculante para la Administración las formas jurídicas que las partes usan para establecer sus negocios, pero sí para revelar la naturaleza económica de las operaciones.” Y, más adelante, en su análisis dice:

Dada la autonomía del Derecho Tributario, el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece un principio de la realidad económica, el cual, en conjunto con el artículo 12 del mismo cuerpo normativo, establece un rigor importante en la interpretación de los actos jurídicos de los particulares frente a la Administración Tributaria. A juicio de la Sala, es claro el delicado balance entre el interés de la administración tributaria y lo que la doctrina nacional señala en cuanto a la oportunidad del contribuyente al ahorro tributario, de manera que se pueda organizar lícitamente para reducir impuestos... Pero no se debe olvidar que el principio de realidad económica es un principio que opera en forma dual, de manera que es un instrumento de hermenéutica jurídica del hecho generador de la obligación tributaria, de manera que, si las formas jurídicas utilizadas por partes comerciales no representan una realidad económica, ésta puede ser objetada...” (el subrayado no es del original).

Por consiguiente, además de los artículos 8 y 12 antes mencionados, se considera como parte de las regulaciones la directriz 20-2003 que, en su momento, no tuvo el rango legal suficiente, por ser una directriz interna para los directores de división y los gerentes de las administraciones tributarias.

Esta directriz no se estableció vía decreto, aunque se puso en vigencia y fue de aplicación general, por parte de la Administración Tributaria, aun siendo

únicamente directriz interna, sin estar contemplada en ninguna ley. Posteriormente, en el año 2013, fue actualizada y elevada de rango con el decreto ejecutivo N.º 37898; *Disposiciones sobre precios de transferencia*, publicado en El Periódico Oficial La Gaceta N.º 176 del 13 de setiembre de 2013.

Con el decreto se pretenden regular, de forma más amplia y con mayor soporte legal, las transacciones entre partes relacionadas, como grupo de interés económico, a partir de la “ficción” de que dichas transacciones deberían realizarse como si fueran entre empresas independientes; es decir, a precios de mercado; lo anterior aun cuando es un decreto ejecutivo y no forma parte de la legislación, propiamente. En este decreto, se mejora el contenido original de la directriz al incorporar elementos valorativos y calificativos de las transacciones entre empresas relacionadas, establecidos por la OCDE, lo que carecía la disposición antes mencionada.

## **1.2.2 Fraude de ley**

### **1.2.2.1. Concepto**

En la actualidad, la noción de fraude de ley o a la ley, frecuentemente se utiliza cuando suceden violaciones indirectas de la legislación, encubiertas, de manera astuta, por otras normas, a través de actos unilaterales o bilaterales, lo que le permite al sujeto apartarse de la aplicación de normas imperativas.

En la doctrina civilista se dice que el fraude de ley es un intento de soslayar una norma para llegar al mismo resultado por caminos distintos de los que la

norma previó y prohibió. En el Código Civil costarricense se conceptúa lo siguiente:

**Artículo 20:**

Los actos realizados al amparo del texto de una norma, que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico; o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de la ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir.

Con el propósito de aclarar más precisamente el concepto de fraude de ley, es necesario establecer la diferencia entre los actos practicados *contra legem*, ya que estos son, de acuerdo con la doctrina, aquellos que realiza un sujeto con el fin premeditado de violar un precepto de una ley imperativa (impositiva o prohibitiva). En el fraude de ley existe un acto jurídico dirigido a violarla, pero con el objetivo de impedir que se aplique de modo indirecto, pues se ayuda de otra norma útil, de modo que queda sujeto a esta última y no a la que evita; todo esto en menoscabo de terceros y acreedores.

Para Torrealba (2014), la expresión *fraude fiscal* es polisémica o ambigua. En su uso más común y poco riguroso, parece aludir a un conjunto de anomalías en el comportamiento de los contribuyentes que terminan por generar una obligación tributaria menor a la esperada. En otras ocasiones se suele vincular con las conductas delictivas en materia tributaria. Por ello, es importante realizar una especie de deconstrucción del término, para hacer las distinciones pertinentes entre figuras más específicas, como la economía de opción o elusión legítima, el

fraude de ley, el abuso en las formas jurídicas y la defraudación fiscal en tanto delito.<sup>20</sup>

Para Alberto Tarsitano, en el documento *Presupuestos, límites y consecuencias de la re-caracterización tributaria de actos jurídicos*,<sup>21</sup> el fraude de ley constituye una categoría que pretende excluir conductas del ordenamiento que, sin violencia en la naturaleza y en la forma de los actos jurídicos que le sirven de cobertura, finalizan con un resultado práctico contrario a los fines protegidos por el derecho. El negocio en fraude de ley consiste en utilizar un procedimiento comercial con el que se busca evitar las normas dictadas para regular otro negocio: precisamente, su regulación corresponde al resultado que se pretende conseguir con la actividad puesta en la práctica.

Tarsitano es claro y enfático al considerar sin rodeos que, si los actos son legítimos para el derecho privado -porque ha respetado su causa típica y no se han desviado de la finalidad atribuida, lo que genera un conjunto de consecuencias jurídicas previstas por el ordenamiento jurídico-, no hay fraude de ley. Por el contrario, si existe discordancia entre el uso de una figura y su causa típica; es decir un divorcio entre los medios y los fines de la institución jurídica, entonces sí se podría hablar de uso inadecuado y quedará abierta la posibilidad de recalificar los hechos.

---

<sup>20</sup> Adrián Torrealba Navas. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. San José, Costa Rica: Editorial Jurídica Continental. Primera edición costarricense. 2014. 141.

<sup>21</sup> Alberto, Tarsitano. *Presupuestos, límites y consecuencias de la re-caracterización tributaria de los actos jurídicos. Interpretación Económica de las Normas Tributarias*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, SRL. 2004, 93-95.

Asimismo, Lalane (2004), en su artículo *El fraude a la ley tributaria y economía de opción*,<sup>22</sup> comenta que en la República Argentina no existe una norma concreta que se refiera al fraude de ley, sino que esa figura se encuentra recogida en diferentes disposiciones de la legislación de su país. Pero, al referirse a la doctrina civilista moderna, dice que el fraude, en general, consiste en lograr que opere una norma jurídica, con el fin o propósito de eludir o evitar la aplicación de otra.

Un acto jurídico es fraudulento cuando, si bien sus otorgantes obran legitimados formalmente en una norma legal, en realidad eluden otra u otras que les impedirán obtener el resultado o fin práctico propuesto. Desde este punto de vista, el autor dice que el fraude se obtiene por lo que se ha llamado la *circunventio legis*; la utilización de una norma de cobertura para obtener, a la postre, el fin prohibido por otra norma; la ley defraudada.

De acuerdo con Lalane, de esta manera, para que exista fraude de ley se requiere, según la doctrina civilista, la presencia de tres elementos de manera conjunta. Ellos son: 1) norma jurídica imperativa u obligatoria; 2) intención de eludir su aplicación y 3) utilización de un medio legalmente eficaz para lograrlo.

En relación con la doctrina tributaria, este autor manifiesta que no se ha apartado mucho de lo que ha sido entendido y desarrollado por la doctrina civilista. Incluso, se hace mención de la existencia necesaria de dos normas: la defraudada

---

<sup>22</sup>Guillermo Lalane. *El Fraude a la Ley Tributaria y Economía de Opción. Interpretación Económica de las Normas Tributarias*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, SRL. 2004, 189-207.



y la de cobertura, a la cual recurre el contribuyente al momento de evitar el nacimiento de la obligación tributaria.

Lo anterior significa que en el fraude de ley no se realiza el hecho imponible contemplado en la norma por el legislador, sino que a través de la norma de cobertura se realiza un presupuesto de hecho distinto que trae aparejado una real disminución de la obligación tributaria. A diferencia de lo que acontece en la simulación, la voluntad real y aparente de las partes coincide, aunque se le da una forma jurídica que no se compara con la establecida por el legislador para esos casos. Cabe añadir que en el fraude de ley no existe ocultación, por cuanto las partes son las primeras interesadas en mostrar claramente su negocio, de modo que existe, como consecuencia, una apariencia de legalidad.

Para Ferrara, citado por Lalane (2004), el fraude de ley puede producirse de tres modos distintos: 1) empleando un negocio diferente o de una combinación de actos jurídicos, 2) modificando las condiciones de hecho o 3) interponiendo personas distintas a los verdaderos contratantes. Todos los casos tienen el fin de actuar en fraude de ley y no contra la ley.

En la jurisprudencia costarricense se ha dicho lo siguiente al respecto:

“...en doctrina se distingue el acto contra *legem agere* y el acto in *fraus legis*; en el primero, contrario a la ley, el acto choca en forma abierta y directa contra la norma positiva; en el segundo, en fraude a la ley, la violación se cumple de manera encubierta, velada, pues aparentando conformidad con el texto legal se infringe su contenido. El fraude a la ley consiste en las maniobras o procedimientos tendientes a eludir, en forma indirecta, la aplicación de una ley imperativa, para obtener bajo forma lícita un resultado prohibido por la ley. Es un ataque a la ley no realizado de frente, a la luz del día, sino en forma encubierta. El tutor que compra

directamente los bienes de su pupilo, es un acto *contra lege*; si ese mismo tutor adquiere los bienes de su pupilo por interpósita persona, el acto es in *fraus legis*. La más moderna doctrina se orienta en el sentido de que el acto en fraude a la ley es una especie o modalidad del acto contrario a la ley, pero también admite que en el acto en fraude a la ley las personas revelan mayor habilidad y por ahí una mayor peligrosidad, pues actúan con cierto "*esprit de finesse*" al decir de Ripert, y aparentando cumplir con la ley violan su contenido. Por eso es que, desde el derecho romano de modo uniforme el acto in *fraus legis* se sanciona con la nulidad". Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia. - San José, Sentencia N.º 311, de las quince horas con treinta minutos del treinta y uno de octubre de mil novecientos noventa.

Los tribunales costarricenses han venido a reconocer dicha teoría, a la hora de resolver casos en los que es necesario ir más allá de la apariencia formal de la institución jurídica de que se trate, a fin de encontrar la realidad y así prevenir y sancionar situaciones en las que se utiliza el derecho para esconder fines que buscan sobrepasar los límites que el mismo ordenamiento ha establecido y con ello perjudicar a terceros.<sup>23</sup>

Con base en la teoría de la voluntad, se considera que el concepto de fraude equivale a una actuación realizada con malicia, con la finalidad de engañar a alguien; es decir, con el propósito deliberado de eludir una norma para lesionar a alguien. Recientemente, esta corriente de pensamiento ha perdido fuerza a favor de una concepción objetiva, fundamentada en el presupuesto de invalidez del acto fraudulento y no en la intención de causar daño, sino en el propio acto en fraude de ley, con el objetivo de ignorar sus efectos.

De acuerdo con la clasificación que algunos autores hacen de las reglas jurídicas, las normas del derecho privado se distinguen en imperativas, interpretativas y dispositivas, el *ius cogens* es el derecho que la voluntad de los interesados no puede alterar y que incide cuando está perfeccionado el soporte

---

<sup>23</sup> Adriana Castro *et al.* *El abuso de la personalidad jurídica. Los grupos de interés económico.* Facultad de Derecho, Universidad de Costa Rica. Tesis de Licenciatura en Derecho. 2007, 165-170.

fáctico. La falta de respeto a su contenido produce la nulidad o anulabilidad, la resolubilidad o rescindibilidad y la ineficacia, entre otros. Toda regla jurídica imperativa o de *ius cogens* lleva consigo una sanción invalidante.

Las normas interpretativas seleccionan significados cuando el término admite más de uno, pero estas inciden solo si hay dudas sobre lo que los particulares han reglado, a fin de evitar la ambigüedad y, en cierta forma, son imperativas porque establecen, de forma vinculante, una significación entre las partes.

Las normas dispositivas son aquellas que permiten que los interesados construyan, según su modo de entender, la orden que debe regirles, a la vez que dejan que se impongan, prohíban o permitan entre ellos.

Por tanto, es a partir de esta clasificación de las normas que es posible poner en evidencia la forma en que se concreta el fraude de ley, el cual, generalmente resulta del intento de aplicar normas dispositivas donde solo caben normas imperativas o interpretativas.

Ciertamente, el uso de la autonomía privada donde no cabe su aplicación puede justificar una actuación en fraude de ley, al constituirse una norma individual y concreta que se configura como norma de cobertura permisiva de la actuación contraria a la ley imperativa.

Por lo tanto, lo que se evita con la figura del fraude de ley es el uso abusivo de la autonomía privada, cuando su objetivo sea superar los límites de la norma de orden público.

Comúnmente, en la actividad jurídica, los actos se conocen tal y como <<aparecen>>, sin que necesariamente haya una investigación exhaustiva de sus elementos para demostrar su efectiva existencia. A fin de garantizar la seguridad jurídica, con frecuencia se toman titularidades aparentes de derechos como reales, dado que se consideran como negocios reales promovidos por las partes, con forma típica o atípica, con causa propia, válidos siempre que generen en la mente de terceros un concepto de realidad. Lo mismo se considera sobre las presunciones de legitimidad de actos administrativos o de los legislativos.<sup>24</sup>

En este sentido, en la legislación del Derecho Privado costarricense se encuentran diferentes ejemplos.<sup>25</sup> La teoría de la apariencia, en Derecho Privado, garantiza a terceros de buena fe la titularidad del derecho subjetivo que resulta de un hecho aparente, en los términos legales autorizados. La tutela a terceros se apoya en los efectos de la buena fe resultantes de una situación que podría llevar a cualquier sujeto a un error, el heredero aparente, el mandatario aparente o el acreedor aparente, por ejemplo.

De acuerdo con el escritor Roberto Sacco, citado por el Dr. Taveira (2004), en su libro *Derecho Tributario y Derecho Privado*, la apariencia es abstractamente apta para inferir la existencia de una realidad ulterior, motivo por el que solamente al relacionarla con esta es posible individualizarla y definirla.

La exigencia de medios de circulación jurídica de bienes más expeditos, con ampliación del comercio y del tráfico, ha impuesto actualmente una tutela

---

<sup>24</sup> Heleno, Taveira Torres. *Derecho Tributario y Derecho Privado*. Primera Edición. Buenos Aires, Argentina, Editorial Marcial Pons. 2008, 272-274.

<sup>25</sup> *Código Civil de Costa Rica*. Versión del 23 de julio, 2012, artículos 19, 20 y 22.

reforzada de los intereses de terceros y una reducción de las garantías de los derechos preexistentes y de las situaciones jurídicas preconstituidas.

La apariencia es útil para no comprometer el principio de certeza del Derecho y garantizar a terceros de buena fe (frente a la libertad que tienen los particulares para el ejercicio de la autonomía privada) que los negocios jurídicos eventualmente creados, no les afecten cuando la apariencia no se corresponda con la realidad y prevalezca, así, lo que esta les confiera.

Es importante mencionar que, aun cuando existen autores que no distinguen entre los conceptos de *fraude de ley* y *simulación*, gran parte de la doctrina considera que, si bien es cierto, existen casos en los que la simulación se inspira en los medios propios del fraude de ley y puede tener como finalidad un determinado objetivo fraudulento, pero ambas no deben confundirse.

#### **I.2.2.2. Normas que lo contemplan en Costa Rica**

Como se mencionó en páginas anteriores, el *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*, que hace las veces de una *ley general tributaria*,<sup>26</sup> contiene normas en su libro tercero que refieren a ilícitos tributarios y, en su artículo 92, describe específicamente -pero en forma muy breve- el concepto de fraude. El párrafo segundo del artículo 8 y el 12 del mismo Código permiten al intérprete asignar un significado amplio a los hechos, aun cuando las figuras jurídicas utilizadas por el contribuyente tengan total validez legal, de modo que se

---

<sup>26</sup> Adrián Torrealba Navas. *Precios de Transferencia y Fraude fiscal: El caso de Costa Rica*. Ponencia para las VIII Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 8 y 9 de octubre, 2015.

deduzca de ellas el posible fraude o engaño en que el contribuyente pretende hacer caer a la Administración Tributaria.

Al respecto, la Administración Tributaria debe tener el debido cuidado, ya que como se establece en la resolución 3076-2010 de las 16:22 horas del 18 de agosto, 2010, emitida por la Sección VI del Tribunal Contencioso Administrativo:

Es preciso acotar, si bien el numeral 12 del CNPT permite a la Administración desconocer los convenios entre particulares, los que para efectos tributarios, le son inoponibles, ello no supone en modo alguno carta abierta para ajustar las liquidaciones tributarias sin establecer justificaciones de fondo cimentadas en análisis que permitan desprender la realidad económica material (que no formal) y que permitan justificar que el tratamiento fiscal dado por el contribuyente a su hecho generador o situación tributaria, han sido incorrectos.

Por su parte, el artículo 20 del *Código Civil* costarricense regula lo correspondiente al fraude de ley de la siguiente manera: “Artículo 20 Los actos realizados al amparo del texto de una norma, que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico; o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de la ley y, no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir.” (el subrayado no es del original). Con ello, quien trate de evadir las leyes tributarias utilizando figuras como el fraude de ley sufrirán, además de la aplicación de las sanciones correspondientes y, con base en las leyes penales, la aplicación del pago correspondiente, de acuerdo con la interpretación de la realidad que se determine por el intérprete.

### **I.2.2.3. Otras figuras: simulación, abuso de formas**

La simulación se produce cuando se encubre el carácter jurídico de un acto bajo la apariencia de otro o cuando el acto tiene cláusulas o fechas que no son verdaderas o cuando por su medio se constituyen o transmiten derechos a personas interpuestas que no son para quienes en la realidad se constituyen o transmiten.

Por lo anteriormente indicado, en la simulación se presenta un acto simulado o aparente y un acto oculto que refleja la real intención de las partes. Si tras el acto aparente no existe otro negocio, se está ante una simulación absoluta, por lo que, según exista o no un acto jurídico disimulado tras el acto manifiesto, la simulación se clasifica en relativa o absoluta.

El acto simulado, así como el oculto, en la simulación relativa, se cohesionan a través del acuerdo simulatorio en función de una causa-fin. Aun cuando la causa expresada en el acto manifiesto sea falsa, no por ello el contrato dejará de ser válido en la medida que no tenga un fin ilícito.

Ahora bien, depende de que la simulación perjudique o no a terceros, esta será lícita o ilícita. En el primer caso, las partes no tienen, en principio, acción para dejar sin efecto el acto simulado. Es importante mencionar que, no necesariamente aquella simulación en que las partes no tienen intención de celebrar negocio alguno, simulación absoluta, es ilícita. Algunos casos de simulación absoluta lícita han sido mencionados por la doctrina como el ejemplo de una persona que para instar a sus hijos al estudio finge la pérdida del dinero transfiriendo simuladamente sus bienes a otro.

La exclusiva finalidad, por ejemplo, de eludir total o parcialmente el impuesto mediante estructuras inadecuadas que no reflejan la naturaleza jurídica del contrato celebrado, aparece como la motivación del abuso<sup>27</sup>.

El abuso tiende a identificarse no solo con las formas negociales, sino con el ejercicio antifuncional de derechos subjetivos. Asimismo, calificar los hechos supone la consecuencia de la sanción por infracción en el fenómeno evasivo por abuso de formas o simulación.

En términos generales, las normas le dan a la Administración Tributaria de las diferentes legislaciones la atribución de desconocer la calificación que las partes le otorgaron, mediante el abuso de las formas; es decir, le autoriza a recalificar esas formas para que se ajusten a la realidad jurídica del negocio efectuado.

Si las partes le dieron una calificación al negocio, lo que conlleva un abuso de las estructuras jurídicas, cuando la Administración recalifica, reconstruye la realidad y la encuadra en la figura jurídica autorizada por el derecho para configurar adecuadamente la completa intención de las partes.

Es relevante enfatizar que la libertad de contratación no autoriza el uso de formas jurídicas inapropiadas para conformar la realidad negocial, lo que obstruye los fines y el espíritu de la institución correspondiente. Ciertamente, las personas son titulares de derechos subjetivos, pero sus actos, en relación con esos derechos, deben ajustarse al derecho objetivo.

---

<sup>27</sup> Rodolfo Spisso. *Fraude de Ley, abuso de las formas y simulación*. Interpretación Económica de las Normas Tributarias. Buenos Aires, Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, SRL. 2004, 240-255.



En la indagación del abuso de las formas resultan importantes los motivos de las partes, la franqueza de sus actos y los contratos o comportamientos, respecto a la verdadera naturaleza de las situaciones y relaciones económicas realmente cumplidas, de modo que se desecha la aparente indumentaria jurídica con la que se trata revestir. Por ejemplo, en la jurisprudencia costarricense se encuentra que:

...la posibilidad del juzgador de determinar quiénes se encuentran tras la persona jurídica. Procura resolver situaciones de trascendencia jurídica no a través de la persona jurídica. Sino por medio de los sujetos reales quienes de forma efectiva actúan bajo esa apariencia. Básicamente se ha utilizado en incumplimientos contractuales, actos de competencia desleal, fraude de ley - particularmente en materia tributaria-, daño fraudulento en perjuicio de tercero, y en las quiebras de las sociedades anónimas. Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, Resolución No. 128 de las catorce horas cuarenta minutos del dieciséis de diciembre de 1998.

En sentido objetivo, el abuso de las formas corresponde al artificio o la astucia y en un sentido subjetivo implica la voluntad de engañar, con el fin de disminuir la carga fiscal, por lo que tiene como requisito necesario la intención maliciosa.

No obstante, ante las potestades de la Administración en la presunción del fraude fiscal, no se pueden dejar de lado los fundamentos esenciales del Estado de derecho. Lo anterior lleva a que su actividad calificadora no puede desarrollarse bajo el imperio de la arbitrariedad.

En la legislación costarricense, específicamente en el artículo 22 del Código Civil, se regula lo relacionado con el abuso de formas de acuerdo con el texto a continuación:

La ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial de éste. Todo acto u omisión en un contrato que, por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice, sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero o para la contraparte dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso.

### **1.3 El abuso del derecho y de la personalidad jurídica**

#### **1.3.1. Conceptualización**

Para hablar del abuso de la personalidad jurídica, es necesario, primero, referirse al abuso del derecho como un mecanismo correctivo en relación con usos no permitidos, de los derechos subjetivos, por la norma. Por ello, surge la doctrina del abuso del derecho en el siglo XX, en gran medida, aportado por la jurisprudencia francesa.

Desde la época romana, se ha transmitido el principio de que “no daña a nadie quien usa de su derecho” (“*Qui jure suo utitur neminem laedit*” Gayo, Digesto)<sup>28</sup>. Sin duda, el Derecho Romano puso límites en el uso de derechos subjetivos llegando a establecer que aun cuando fueran actos acordes con los derechos subjetivos, estaban prohibidos los que se llevaran a cabo con el ánimo de perjudicar, por ejemplo, a un vecino.

---

<sup>28</sup> Pugliatti, citado por Víctor, Pérez. Elementos del Negocio Jurídico. Derecho Privado. Tercera Edición San José, Costa Rica. Litografía e Imprenta Lil, S.A. 1994, 398.

Es así como quien ejercita un derecho y por medio de éste produce actos dañosos, se hace responsable de abuso del derecho. Sin embargo, como se mencionó, esta doctrina fue desarrollada particularmente por la doctrina francesa con dos perspectivas: desviación del fin perseguido por la ley y posible contraste entre derecho positivo y moral.<sup>29</sup>

Para Santoro Passarelli, “no se trata realmente de un “abuso” del derecho, sino de un “exceso”, en cuanto se trata de conductas que sobrepasan los límites de la situación jurídica; en el sentido de que “el ejercicio de un derecho termina cuando el derecho desaparece y desaparece cuando se abusa de él”. Se tiende a determinar el ámbito de extensión máxima del ejercicio del derecho, fuera del cual no puede decirse que el sujeto “*iure suo utitur*”<sup>30</sup>.

Es importante subrayar, en este punto, que el concepto de abuso de la personalidad jurídica, abuso de derecho, ha sido aplicado en el medio no solo en lo relacionado con aspectos tributarios, sino, también, en materias relativas al Derecho Comercial, Laboral, y de Familia, entre otras.

En el caso del Derecho Tributario, cuando el contribuyente utilice abusivamente las formas jurídicas, la Administración Tributaria, por ejemplo, las podrá desconocer y aplicar la norma tributaria con base en la realidad económica y no en la forma jurídica. Por ejemplo, si el contribuyente utilizó varias sociedades para suscribir contratos con el fin de evadir el pago de impuestos, la Administración podrá desconocer dichos contratos y las propias sociedades

---

<sup>29</sup> V. Busnelli. Citado por Pérez, Ibid.

<sup>30</sup> Pérez, 398.

podrán cobrar los tributos que considere pertinentes con base en la realidad económica del contribuyente y sus transacciones. Tal disposición se regula en el artículo 8 del CNPT.

“El principio fundamental del derecho mercantil relativo a la autonomía absoluta de la persona jurídica y su patrimonio respecto de sus propietarios, se ha visto afectado por la doctrina y la jurisprudencia cuando aquella se utiliza para cometer actos en fraude de terceros [...]”<sup>31</sup> La investigación sobre delitos económicos cometidos a través de personas jurídicas representa gran dificultad para quien generalmente la realiza, ya que bajo esos delitos se despliegan medios que pueden ser fraudulentos, a fin de ocultar la realidad de la corporación a través de la cual se cometen. Lo anterior debido a que la persona jurídica se utiliza, en ocasiones, como escudo para la comisión de fraudes.

Cabe agregar que la figura de la persona jurídica puede ser utilizada de forma abusiva al contradecir los fines que la ley tuvo al reconocerla como tal o cuando excede los límites impuestos por la buena fe, la moral o las buenas costumbres.

Utilizar la persona jurídica para burlar una prohibición representa la desnaturalización de sus fines lícitos; es decir, un ejercicio abusivo de la personalidad. La utilización fraudulenta y atípica de las sociedades mercantiles para ocultar bienes ingresados a sus patrimonios sin justa causa o de forma irregular, ya sea cuando personas físicas actúan en el plano personal y amparan su patrimonio ilícito en personas jurídicas o bien, poniendo a responder a las

---

<sup>31</sup> Rodrigo, Herrera Fonseca. La doctrina del levantamiento del velo de las personas jurídicas y su responsabilidad civil por hechos ilícitos penales. San José, Costa Rica. Editorial Investigaciones Jurídicas, S.A. 2000, 9.

personas jurídicas por actuaciones que en realidad son personales, es una modalidad de defraudación que utiliza abusivamente la personalidad jurídica de la que se encuentran dotadas, justamente, las personas jurídicas.

### **1.3.2. La crisis de la personalidad jurídica**

Para aclarar mejor este concepto, se debe partir del reconocimiento y respeto de la legalidad de la personalidad jurídica que se regula. En Costa Rica, en el artículo 20 del Código de Comercio y a los efectos dice: “Las sociedades inscritas en el Registro Mercantil tendrán personería jurídica. Declarada la inexistencia o la nulidad del acto constitutivo, se procederá a la disolución y liquidación de la sociedad sin efecto retroactivo.” (El subrayado no es del original). De la misma forma, el artículo 33 del Código Civil no deja duda de su existencia.

Ahora bien, de acuerdo con la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia costarricense:

...La persona jurídica es un sujeto creado artificialmente y capaz de tener propio patrimonio. Justamente se ha observado en rigor la ausencia de la ficción porque el derecho no establece una identidad entre estas personas jurídicas y los hombres. Si no se limita a discutir unas y otras bajo la categoría de los sujetos de derecho, y a reconocer a unas y otros la subjetividad jurídica. Hay ficción solo en el sentido del concepto jurídico. Porque éste es precisamente un producto del derecho, el cual tiene su justificación en el campo de la realidad jurídica y no en el de la realidad no jurídica. La persona jurídica es la personificación de ciertas organizaciones para acentuar y potenciar la independencia a las cuales se les reconoce u otorga respecto de sus representantes y socios. Se consideran con capacidad jurídica y de obrar más o menos limitada y con un patrimonio separado. Dentro de las características fundamentales se encuentran las siguientes: 1) propia e independiente capacidad jurídica y de obrar. Las personas jurídicas pueden adquirir y poseer bienes de todas clases y ejercitar acciones; 2) la persona jurídica a diferencia de la física tiene una

estructura artificial. Necesita valerse de personas físicas para desarrollar la actividad propia de la empresa la cual constituye su objeto y así poder alcanzar su finalidad; 3) debe tener una finalidad u objeto lícito; 4) posee autonomía patrimonial separada de cada uno de sus miembros y representantes. Aspecto manifestado fundamentalmente en la quiebra, o en el cobro de créditos. De este carácter surge como consecuencia la separación de responsabilidad entre sociedad y los socios”.<sup>32</sup>

Esa posibilidad de autonomía patrimonial separada que le permite la personalidad jurídica propia, como ya ha sido comentado en páginas anteriores, es la que ha dado pie para ser utilizada ilegalmente.

Por tanto, de la cita anterior se concluye que la persona no existe materialmente, pero sus actos u omisiones producen efectos jurídicos de tal magnitud que tiene una existencia independiente de la de sus fundadores. Como consecuencia de lo anterior, el patrimonio de la sociedad es autónomo, diferente e independiente del de sus socios, lo que hace difícil que, en caso de actuaciones contrarias a derecho o abusivas de este, por la sociedad, puedan ser perseguidos los capitales de sus accionistas.

El abuso de disposiciones legales no se circunscribe únicamente a las sociedades en forma individual, sino que son utilizadas, en algunos casos, también, por grupos de sociedades que operan en la misma actividad o actividades complementarias, integradas en un complejo unitario; grupos que usualmente tienen una dirección unitaria, regidos por el principio de supremacía de interés del grupo, donde se da una participación recíproca o controlante del capital de los miembros. Estos son los denominados Grupo de Interés Económico.

---

<sup>32</sup> Sala Primera, Corte Suprema de Justicia de Costa Rica. Sentencia 128 del 16 de diciembre de 1998.

Lamentablemente, el ordenamiento jurídico costarricense tiene pocas normas reguladoras de la actividad social y de los Grupos de Interés Económico en cuanto al abuso que puedan hacer del derecho.

### **1.3.3. Normativa que lo contempla**

En Costa Rica, el abuso de formas se encuentra regulado en los artículos 21 y 22 del *Código Civil* y en algunas materias específicas, como la tributaria, en el *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*, en su artículo 8.

El *Código Civil* costarricense provee la normativa necesaria para que se considere inadmisibles actuar en apariencia conforme a un derecho, pero sobrepasando los límites fijados por la ley. El artículo 22 claramente establece que quien ejerza un derecho formal tal que exceda el límite establecido, será responsable por los daños y perjuicios causados a terceros o contrapartes.

Para el ordenamiento jurídico, los individuos pueden hacer uso de los derechos concedidos por la ley, por lo que no es legítimo ir más allá de la finalidad para la cual fueron creados y si, al ejercer cualquier derecho, sobrepasan los límites que impone la moral, la buena fe, las buenas costumbres y ocasionan daños a terceros -principios contenidos en el segundo párrafo del artículo 28 de la Constitución Política de Costa Rica-, se manifiesta el abuso del derecho.

## **1.4. La seguridad jurídica y la normativa tributaria en Costa Rica**

Dentro de la doctrina, especialmente en relación con temas tributarios, resultan preocupantes las facultades que el intérprete llegue a tener al aplicar diferentes criterios interpretativos, de tal forma que le permitan afectar la seguridad jurídica.

Cabe mencionar que, en un artículo publicado por el abogado constitucionalista, Rubén Hernández Valle, acerca del principio de seguridad jurídica, se establece que:

Uno de los principios fundamentales de todo ordenamiento constitucional democrático es la seguridad jurídica, debido a la necesidad de que los ciudadanos sepan, en todo momento, a qué atenerse en sus relaciones con el Estado y con los demás particulares.

El principio de seguridad jurídica, en consecuencia, debe entenderse como la confianza que los ciudadanos pueden tener en la observancia y respeto de las situaciones derivadas de la aplicación de normas válidas y vigentes.

La seguridad jurídica se asienta sobre el concepto de predictibilidad, es decir, que cada uno, sepa de antemano, las consecuencias jurídicas de sus propios comportamientos...<sup>33</sup>

Del anteriormente citado criterio acerca de la seguridad jurídica, es preocupante no solo el uso que se haga de ella al momento de la interpretación normativa, sino también, el uso que se haga, por parte de la Administración Tributaria, de disposiciones que no se encuentran contempladas en la legislación, pero que se utilicen y apliquen a los ciudadanos como tal. Por ejemplo, el criterio interpretativo basado en la realidad económica que supone soslayar las consecuencias de la normativización de los hechos económicos, a través de su conversión, por la norma tributaria, en hechos imponibles.

De acuerdo con diversos autores, entre ellos César García Novoa<sup>34</sup>, la interpretación económica, en la práctica, supone entender de manera subsumible

---

<sup>33</sup> Rubén Hernández Valle. *Periódico La Nación*, (viernes 10 de octubre, 2014). 29A, 15.

<sup>34</sup> César García Novoa. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid, España: Marcial Pons. 2000, 256.



en la norma tributaria todo resultado económico que coincida con el previsto por la norma, aunque se obtenga a través de una forma jurídica diferente, lo que supone una radical negación de la seguridad jurídica.

Asimismo, en relación con la interpretación funcional postulada por la Escuela de Pavía, liderada por B. Griziotti, el profesor Simón Acosta, citado por Alejandro Linares nos dice que es una forma de interpretación que conduce a una profunda inseguridad jurídica, abriendo el camino al riesgo de la arbitrariedad y subjetividad en la interpretación de las normas jurídicas, llegando a sustituir, con dicha interpretación funcional, la voluntad del legislador por la voluntad del intérprete.

Toda esta crítica de la doctrina conduce irremediablemente al terreno de las potestades de la Administración Tributaria, porque uno de los más delicados problemas que origina la atribución a la Administración de las facultades de interpretar las normas mediante el criterio, por ejemplo, de la realidad económica, está centrada en la ausencia de contenido normativo, sobre el modo en que dicho criterio debe ser aplicado.

En Costa Rica, similar a lo que sucede en otros países, específicamente latinoamericanos, la Administración Tributaria toma acuerdos con base en criterios como el de “realidad económica”, lo que, en ocasiones, ha conducido a desvirtuar lo establecido en las normas legales que regulan la relación tributaria.

Lo anteriormente citado se hace con motivo de las normas en el ordenamiento que habilitan tanto a la Administración como a los jueces a utilizar

un criterio económico en la interpretación de las normas tributarias. Esos criterios, entre otros, consignados como se mencionó en páginas atrás, en los artículos ocho y doce del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, permiten no sólo amplias interpretaciones por parte de la Administración Tributaria, sino también de los intérpretes designados del Poder Judicial.

Asimismo, han sido utilizados para valorar situaciones tan disímiles como, por ejemplo, en el abuso en el uso de la personalidad jurídica y en el uso de precios de transferencia entre compañías relacionadas.

Recientemente, no solo se han utilizado esos criterios, sino que se ha pretendido aplicarlos aun cuando se encuentran a nivel de resoluciones administrativas o decretos ejecutivos, pero no establecidos en leyes, conforme es requerido por la Constitución Política, en su artículo 121, inciso 13 y en el 5 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Ejemplo de esto es que, en julio de 2014, el Tribunal Fiscal Administrativo resolvió una apelación a favor del contribuyente, con motivo de que:

Se concluye que si bien de acuerdo con el artículo 13 de la Ley General de la Administración Pública, que establece el principio de inderogabilidad de los actos administrativos, la Administración Tributaria está obligada a aplicar esa disposición de carácter general mientras no sea derogada, por el contrario este Tribunal, tiene prohibición expresa para aplicar decretos, reglamentos, acuerdos u otras disposiciones infralegales contrarias a la ley, de acuerdo al artículo 164 inciso c)...i), que es la situación a las que se contraen las presentes diligencias, por cuanto la tantas veces mencionada resolución administrativa DGT-023-2011 del 31 de agosto de 2011, carece de soporte legal que la legitime, por lo que de acuerdo con el Principio de Reserva de Ley consagrado en el artículo 121 inciso 14) de la Constitución

Política, este Tribunal no tiene otra alternativa que revocar la resolución recurrida, por las razones anteriormente mencionadas”.<sup>35</sup>

Si el contribuyente no apela la resolución de la Administración Tributaria en donde se le sancionaba por el incumplimiento de un requisito que no es parte de una ley, sino de una resolución administrativa interna, hubiese sufrido una sanción que no se encuentra legislada en normativa costarricense alguna.

Recientemente, el gobierno de turno, agobiado por los problemas relacionados con el déficit fiscal, ha presentado un proyecto de ley denominado *Ley de Lucha contra el Fraude Fiscal*, en donde, de acuerdo con lo comentado por el abogado tributarista Ricardo González, columnista del periódico *La Nación*<sup>36</sup>, se planea crear un proceso de cobro administrativo forzoso y coactivo a cargo de la misma Administración Tributaria, el cual coexistiría con el proceso de cobro judicial que tramitan los tribunales civiles. La pregunta que se hace el comentarista es: ¿conviene la creación de un procedimiento cobratorio administrativo completo que coexista con el proceso de cobro judicial? ¿Sería la Administración juez y parte en estos casos?

Al respecto, es importante insistir en que, conforme a lo ya mencionado en páginas anteriores, en la resolución TFA-367-2014 de la Sección Segunda del Tribunal Fiscal Administrativo, el Tribunal resuelve que, con base en el Principio de Reserva de Ley establecido en los artículos 121, inciso 13 de la Constitución Política y en el 5 del *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*, en los que se instituye que solo la ley puede tipificar las infracciones y establecer las

---

<sup>35</sup> Tribunal Fiscal Administrativo. Resolución TFA-367-2014 del 16 de julio de 2014. Revista Electrónica Actualidad Tributaria (julio, 2014).

<sup>36</sup> Ricardo González. Cobro Administrativo. *La Nación* (15 de setiembre, 2014). Economía, 33A.

respectivas sanciones, siendo aplicable en materia tributaria la analogía únicamente para llenar vacíos legales en cuanto a procedimiento.

Adicionalmente indica en su resolución que:

Asimismo, la resolución N° 52-01 de la Dirección General de Tributación de las ocho horas del seis de diciembre del dos mil uno, utilizada también como fundamento considerativo de la resolución en estudio, establece la obligatoriedad de que los estados financieros deben prepararse de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad, -misma que no ha sido actualizada para la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera-, y no la obligatoriedad de que dichos estados financieros deban ser presentados a la Administración Tributaria, y mucho menos cumpliendo con el requisito de que sean dictaminados por un Contador Público Autorizado. Por lo expuesto anteriormente, y con fundamento en lo establecido en el artículo 164 inciso c) sub inciso i) del Código de Normas y Procedimientos Tributarios vigente a la fecha del dictado de la resolución, donde se establece que “(...) Todo miembro del Tribunal Fiscal Administrativo está impedido y debe excusarse de conocer de los reclamos de los contribuyentes cuando: (...) i) Aplicar decretos, reglamentos, acuerdos u otras disposiciones que sean contrarias a la ley (...)”, concretamente la resolución de alcance general número DGT-023-2011 del 31 de agosto de 2011, no le queda otra opción a este Tribunal que revocar la sanción impuesta a la recurrente, establecida en el artículo 83 inciso a) del Código Tributario, por no cumplir con el Principio de Tipicidad que indica: Nullum crimen, nulla poena sine praevia lege que se traduce como "Ningún delito, ninguna pena sin ley previa", ya que para que una pena pueda ser impuesta sobre el actor en un caso determinado, es necesario que la legislación vigente establezca dicha pena como sanción a la infracción cometida, como expresamente lo reconoció el legislador al promulgar la Ley No. 9069 “LEY DE FORTALECIMIENTO DE LA GESTIÓN TRIBUTARIA”, publicada en el ALCANCE DIGITAL N° 143, Año CXXXIV San José, Costa Rica, viernes 28 de setiembre del 2012 N° 188, previo a los trámites legales, reglamentarios y administrativos que deberán establecerse al efecto, por tratarse de sanciones de carácter administrativo. Finalmente, como corolario de todo lo anteriormente citado, se concluye que si bien de acuerdo con el artículo 13 de la Ley General de la Administración Pública, que establece el principio de inderogabilidad de los actos administrativos, la Administración Tributaria está obligada a aplicar esa disposición de carácter general mientras no sea derogada, por el

contrario este Tribunal, tiene prohibición expresa para aplicar decretos, reglamentos, acuerdos u otras disposiciones infralegales contrarias a la ley, de acuerdo al artículo 164 inciso c)...i), que es la situación a las que se contraen las presentes diligencias, por cuanto la tantas veces mencionada resolución administrativa DGT-023-2011 del 31 de agosto de 2011, carece de soporte legal que la legitime, por lo que de acuerdo con el Principio de Reserva de Ley consagrado en el artículo 121 inciso 14) de la Constitución Política, este Tribunal no tiene otra alternativa que revocar la resolución recurrida, por las razones anteriormente mencionadas. PETICION SUBSIDIARIA. En relación con la petición subsidiaria para que se le exima la sanción establecida al efecto, por estarse en los presupuestos de excepción, toda vez que en el caso de análisis existe una duda razonable sobre la interpretación, contenido y alcance de aquel acto administrativo, este Tribunal estima innecesario pronunciamiento alguno al respecto, al haberse acogido el recurso de apelación interpuesto por la contribuyente, al declararse sin lugar la sanción administrativa dictada en actos.

**POR TANTO**

Se revoca la resolución recurrida. Comuníquese.” (El subrayado no es del original)

La resolución del Tribunal Fiscal Administrativo, TFA-367-2014, citada y comentada en párrafos anteriores, confirma claramente que no se deben aplicar disposiciones contenidas en decretos o resoluciones administrativas de la DGTD, entre otros, debido a que no cumplen con el Principio de Legalidad y que, en diferentes oportunidades, la Administración Tributaria, se ha apartado de dicho principio y ha aplicado sanciones con base en resoluciones administrativas, pero se fundamenta en regulaciones que no forman parte de disposiciones legales, sino administrativas, tanto de ella como del Poder Ejecutivo, propiamente.

## 1.5 Planificación fiscal y Economía de opción

De acuerdo con la ponencia sobre precios de transferencia, desarrollada por el Dr. Adrián Torrealba<sup>37</sup>, la legislación tributaria permite al sujeto pasivo hacer uso de “facilidades” que la ley contiene, por falta de una buena técnica jurídica al redactar la ley o porque así lo quiso el legislador, aceptando que pueda tributar menos al usar esas facilidades. A esta realidad se le ha llamado “economía de opción”.

La economía de opción, explica Torrealba, deriva de tres posibles situaciones: a) cuando el legislador crea un sistema de favor fiscal, al establecer, por ejemplo, un régimen de incentivos o beneficios fiscales, al que debería “matricularse” si quisiera obtener los beneficios b) cuando el legislador grava explícitamente formas jurídicas típicas reguladas en otras leyes del ordenamiento, para establecer el hecho generador del tributo, por ejemplo impuesto al traspaso de inmuebles por medio de escritura pública, en cuyo caso las demás formas de traspaso que hubiere quedarían exentas, por lo que efectuar los traspasos bajo otras formas representa una economía de opción, ya que estas no se encuentran gravadas.

En Costa Rica, la legalidad de este tipo de economía de opción está considerada en el artículo 8 del CNPT, ya que limita la posibilidad de revisar por parte de la Administración Tributaria, cuando el impuesto está basado en formas jurídicas, sin poder evadirlas alegando la “realidad económica”.

---

<sup>37</sup> Adrián Torrealba Navas. “Ponencia para las VIII Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario”, 8 y 9 de octubre 2015 sobre Precios de Transferencia y Fraude fiscal: El caso de Costa Rica, 2015.

La tercera situación, c), se presenta cuando el legislador eleva a la categoría de hecho generador una serie de circunstancias fácticas, de modo que puntualiza directamente una determinada realidad económica. Torrealba explica que, en este caso, el artículo 32 del CNPT costarricense considera este tipo de hechos generadores configurados mediante la descripción de una “situación de hecho”, en contraposición con una “situación jurídica”. En el caso costarricense, un ejemplo comentado por el Dr. Torrealba, es la decisión consciente del legislador de no gravar las ganancias de capital con el impuesto sobre la renta, aun cuando también pueden presentarse estos casos por fallas del ordenamiento tributario, a la vez que deja resquicios que permiten el ahorro tributario legítimo.

La Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, en su sentencia 1181-2009, del 12 de noviembre del 2009, establece que:

Como paso previo al análisis del caso concreto, es imprescindible referirse a los conceptos de elusión fiscal y... El primero, en su acepción amplia, consiste en evitar que se desplieguen, total o parcialmente, los efectos del hecho generador, utilizando mecanismos alternos que eviten que este se configure; lo anterior, con la finalidad de evitar o reducir el pago del tributo. Cabe destacar que una de sus características determinantes es que las figuras jurídicas utilizadas son legales en sí mismas, lo que la diferencia de la evasión. 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 dicha resolución, la Sala aclara que la economía de opción es un camino legítimo al que el sujeto pasivo tiene derecho de acceder, tanto por la libertad de empresa como porque es un camino legal que debe ser respetado por la Administración Tributaria. De acuerdo con Garcea Angelo, (citado por Gutman<sup>38</sup>):

La economía de opción es la ventaja tributaria que resulta oponible a la Administración Tributaria, y, de acuerdo con su criterio, se compone de dos elementos: 1) la economía de opción fisiológica, que opera en coherencia con la ratio y con los principios de un determinado sistema normativo, 2) la elusión legítima, que se verifica cuando el ahorro del impuesto proviene de un comportamiento que, surgiendo de la ratio y de los principios de una determinada disciplina tributaria, no es cuestionable ni por vía de una interpretación, ni recurriendo a los recursos vigentes en las normas antielusivas.

Si se relaciona la sentencia de la Sala Primera, antes citada, con el anterior concepto sobre economía de opción, la Sala establece como límite que la Administración debe respetar, ante la elusión legítima, los derechos fundamentales del sujeto pasivo, en particular, el sistema de libertad regulado en el canon 28 constitucional, así como la libertad de empresa en distintas manifestaciones, entre las que se encuentra la facultad de organizarse de la manera que mejor se adapte a su realidad y de determinar el objeto de sus contrataciones. De esta forma, al Fisco, aún en ejercicio de sus funciones fiscalizadoras, no le es posible cuestionar decisiones del contribuyente, adoptadas al ejercer su derecho a administrar de la manera que considere más adecuada, la

---

<sup>38</sup> Marcos Gutman. *La economía de opción como acto ilícito. Interpretación Económica de las Normas Tributarias*. (Buenos Aires, Argentina). Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, SRL. 2004, 905-906.



actividad que realiza y menos aún la conveniencia de estas, siempre que no contraríen el orden público definido para la materia en cuestión, por la ley.

Lo anteriormente comentado por la Sala presupone que los órganos fiscalizadores y jurisdiccionales deben ser muy cuidadosos al valorar los elementos de convicción que le permitan inferir que el comportamiento del contribuyente constituya una elusión, en sentido estricto, o una economía de opción.

## **Capítulo II: La doctrina del levantamiento del velo societario, los precios de transferencia, conceptos y normas de la legislación comercial, civil y fiscal costarricense que los contengan o que contribuyan con su aplicación**

Los aspectos tratados en este capítulo se sustentan en el reconocimiento y respeto de la legalidad de la independencia patrimonial de las personas jurídicas, así como de su personalidad jurídica. También, se debe tener la claridad de que el concepto de realidad económica en el Derecho Tributario debe servir únicamente para interpretar la ley y no puede suplir la ausencia de normas que regulen cierta materia.

### **2.1 La doctrina del levantamiento del velo societario**

#### ***2.1.1. Conceptualización y Origen***

El contrato de sociedad funda la persona jurídica desde el punto de vista del derecho positivo aplicado. Antes de cualquier sustancia que la persona jurídica pueda llegar a tener, o finalidad que pueda llegar a desempeñar, es un acto de autonomía privada constitutivo del contrato de sociedad. La sociedad no es un mero connubio patrimonial. Es decir, antes de ser una mera ficción o sólo una masa patrimonial dirigida a un fin mercantil, la empresa es una norma jurídica que surge a partir de un determinado hecho jurídico. Y al ser una norma, para adentrarse en el mundo jurídico, debe ser válida, porque se somete al derecho positivo que la fundamenta, además de legitimar sus propósitos sociales. Y su vida no será más que una secuencia de realización de actos reglados por el Derecho, que buscan el bien común.<sup>39</sup>

Ahora bien, para ordenar formal y materialmente la persona moral, el sistema jurídico permite que esta obtenga una personalidad jurídica diferente de la de las personas que la constituyeron, por lo que goza de la capacidad de tener

---

<sup>39</sup> Heleno, Taveira Torres. *Derecho Tributario y Derecho Privado*. Primera Edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Marcial Pons. 2008, 394

derechos y contraer obligaciones, llegando a ser un todo personificado apto para actuar en la vida jurídica, por medio de quienes la representen, pero exclusivamente en su nombre.

Como parte de las concepciones del régimen jurídico que le dan forma a esa persona jurídica o sociedad, quienes la constituyen o conforman, sus socios, solo responden ante las deudas de la sociedad, en el monto de sus aportes y no con el resto de sus bienes particulares. En la legislación costarricense, por ejemplo, el artículo 102 del Código de Comercio y específicamente en relación con la sociedad anónima, al efecto dice: “ARTÍCULO 102.- En la sociedad anónima, el capital social estará dividido en acciones y los socios sólo se obligan al pago de sus aportaciones”.

Aun cuando la sociedad tiene su origen en el Derecho Privado, existe un interés público relevante que la justifica, por lo que también se encuentra sujeta a la injerencia del Estado, debido a que está supeditada al control de legalidad, no solo en relación con su constitución, sino en cuanto a su gestión y desempeño en el mercado.

De acuerdo con el Dr. Taveira (2008, 395) y otros autores, no debe tomarse la capacidad de intervención estatal como una liberalidad, ya que tanto el legislador como la Administración y el juez se encuentran limitados por el Derecho Constitucional que rija, de forma que una eventual intervención se restringirá únicamente a aquellos casos en los que se vea afectado el interés colectivo o de

orden social, de forma que se garantice la seguridad y certeza en las relaciones que entable la persona jurídica.

En cualquier acto o negocio, en su constitución, así como al ejecutar el contrato societario, se puede incurrir en transgresiones del régimen jurídico vigente, lo que permite que se aleguen vicios de nulidad o de anulabilidad en su actuar o si la forma societaria se utiliza como medio para una simulación o fraude a la ley. Estos actos ilícitos son sujeto de responsabilidad civil, de imputación directa de sus efectos a los accionistas e, incluso, de responsabilidad penal de la persona jurídica.

Las sanciones a los actos ilícitos antes mencionados son aplicables usualmente a la persona jurídica, dada su independencia como persona para contraer obligaciones y adquirir derechos. Sin embargo, existen normas establecidas en los diferentes ordenamientos que permiten dejar de lado lo que representa la separación patrimonial y de la persona, a fin de imputarle a los socios los efectos que conllevan esos actos ilícitos. Aplicarles a los socios esos efectos o sanciones implica el “levantamiento del velo de la personalidad jurídica o del velo societario”.

Por lo antes mencionado, al tratarse de sociedades y de personas jurídicas en general, el riesgo que corren sus accionistas se circunscribe a los aportes que hayan colocado en el haber social, sin que se extienda a sus propios bienes, salvo en algunos tipos específicos de sociedades que generan responsabilidad solidaria, como, por ejemplo, en la colectiva.

La limitación de la responsabilidad ha ofrecido la posibilidad de que se acuda a la figura societaria de manera artificial o simulada, con el fin de escudarse en ese efecto y manejar los imponderables realmente inciertos, derivados de las actividades mercantiles.

Debido a los privilegios que se le achacan, la sociedad se ha convertido en el instrumento de mayor utilidad y expansión del capitalismo moderno. Lo anterior porque propicia la inversión y la unión de grandes capitales, sabiendo de antemano los inversionistas, que el riesgo asumido en el negocio se reducirá al capital aportado, [...] Lo que el ordenamiento reconoce como persona jurídica, puede ser considerada como una abstracción de la pluralidad de personas (físicas o jurídicas) asociadas, ya que conforman una unidad y deciden conformar una persona de naturaleza legal, con el objetivo de perseguir un determinado fin al reunir esfuerzos y consolidarlos en un solo ente”.<sup>40</sup>

Como una respuesta máxima a las corrientes de descrédito a la personalidad jurídica, surge la doctrina del levantamiento del velo. En el plano ideológico, el levantamiento del velo social ha sido abordado de diferentes formas por los distintos autores que han analizado el tema. Desde las concepciones formalistas, en donde algunos postulan el dogma del hermetismo de dichas entidades, a la vez que aluden el hecho de la plena separación entre la entidad constituida y los miembros o el sustrato material que la integran, lo que genera, como consecuencia, la impenetrabilidad en el sustrato, en el patrimonio de sus miembros.

---

<sup>40</sup> Adriana Castro Alfaro *et al.* *Grupos de interés económico: Abuso de las situaciones jurídicas y propuestas para su regulación*. Ciudad Universitaria Rodrigo Facio; San Pedro de Montes de Oca, Costa Rica. Tesis de Licenciatura en Derecho. 2007, 152.

Esta concepción rígida lleva a la doctrina jurisprudencial a elaborar teorías que flexibilicen tal mecánica que, en ocasiones, es injusta.

De ahí que, de acuerdo con Sánchez Huete (2004)<sup>41</sup>, la doctrina del levantamiento del velo pretende evitar ficciones fraudulentas como una doctrina antiformalista. Con ella se pretende afectar la realidad material que compone el sustrato de la persona jurídica, de modo que se explique la decisión del juez de traspasar su personalidad: en definitiva, se aplica para evitar el fraude.

Es importante aclarar que el peligro no está en la persona jurídica, sino en concebirla al caracterizarla por un hermetismo intangible y una suficiencia formal, con la ficción de la apariencia societaria. La idea es que no cabe alegar la separación de patrimonios de la persona jurídica, por el hecho de tener personalidad jurídica, cuando tal separación es, en realidad, una ficción con un fin fraudulento: ya sea eludir una responsabilidad, aparentar insolvencia o incumplir una obligación, entre otros.

Se debe tener presente que se trata de una doctrina jurisprudencial, por lo que no existe base legal específica, sino que su aplicación se apoya únicamente en cláusulas generales del Código Civil y la Constitución Política.

La doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica, en Costa Rica, por ejemplo, proviene de la adaptación de la anglosajona *Disregard* y de la germana *Durchgriff*. Los jueces norteamericanos, fundamentados en la doctrina de la equidad, llegaron a prescindir de la forma jurídica de la persona jurídica

---

<sup>41</sup>Miguel Ángel Sánchez Huete. *El levantamiento del velo en la nueva LGT. La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio*. Madrid, España: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. 2008, 34.

(*disregard of the legal entity*), estableciendo criterios que permitían poner en evidencia cuando una empresa societaria es usada como fachada, para ser utilizada por una persona natural en sus particulares intereses. Por ello se ha establecido que:

A) si los beneficios de la empresa dominada se transfieren a la persona dominante, b) si las personas que dirigen los negocios de la dominada son designados por la dominante, c) si la persona dominante aparece como <<la cabeza y el cerebro>> a la hora de asumir el riesgo empresarial, d) si dirige en exclusiva el rumbo de la empresa, e) si los beneficios de la entidad fueron producidos merced a la habilidad y a la dirección del sujeto dominante y f) si éste tiene el control funcional constante y efectivo de la entidad dominada.<sup>42</sup>

Esta doctrina jurisprudencial proviene del ámbito mercantil o civil, desde donde progresivamente se ha implementado, poco a poco, en otros ámbitos jurisdiccionales.

Posteriormente, tales orientaciones se introdujeron en Europa, sobre todo, por medio del escritor alemán, Rolf Serick, quien compendió en su libro *Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles*, un conjunto de ideas y ejemplos que sustentan la evolución sufrida por dicho concepto jurisprudencial en los Estados Unidos de América, en donde la necesidad de tener conocimiento sobre la real conformación accionaria de algunas sociedades, en una economía de guerra durante la primera mitad del siglo XX y, principalmente, en los inicios de la segunda mitad, lo que produjo que germinara la doctrina del *Disregard of legal entity*.

---

<sup>42</sup> Sánchez, 40.

Serick realiza un análisis conceptual de esta doctrina jurisprudencial y se cuestiona cuándo es posible prescindir de la estructura formal de la persona jurídica para penetrar su sustrato, de lo que concluyó que no bastan los argumentos planteados por la doctrina norteamericana acerca de la fuerza de los hechos o la buena fe, dado que son ideas indeterminadas que podrían poner en peligro el reconocimiento de la existencia de la persona jurídica.

Tanto en la legislación de los Estados Unidos de América, como en Europa, conforme se incrementó la cantidad de decisiones judiciales en las que se desestimaba la personalidad jurídica, se sistematizaron institutos propios en cada uno. En la estadounidense lo fue a través de la “*agency*” (mandato o encargo de su gestión), el fraude y el “*estoppel*” (impedimento, doctrina de los actos propios) y en el derecho europeo continental, por medio de las decisiones sobre el abuso del derecho, la teoría del fraude y de la responsabilidad por hechos ilícitos.

De acuerdo con Sánchez Huete, esta doctrina es producto de la manifestación de dos tensiones, consecuencia de la pugna entre dos principios y valores del ordenamiento nacional: la seguridad jurídica y la justicia.<sup>43</sup>

De esta manera, la doctrina del levantamiento del velo se conceptualiza como aquella:

Tesis y práctica de penetrar en el *substratum* personal de las entidades o sociedades a las que la ley concede personalidad propia, con el fin de evitar que al socaire de esa ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto) se puedan perjudicar ya intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino del fraude admitiéndose la posibilidad de que los

---

<sup>43</sup> Sánchez, 35.



jueces puedan penetrar en el interior de esas personas cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia.<sup>44</sup>

Resulta importante destacar de esta cita el énfasis que hace respecto a utilizar el levantamiento del velo únicamente cuando sea preciso, a fin de evitar el abuso en contra de la independencia de la persona jurídica. Por ende, dicha técnica en ningún caso debe resultar automática, pues solo se debe aplicar a supuestos concretos y se restringe al ámbito judicial por ser la instancia que permite mayores garantías y evitar inseguridades jurídicas.

### ***2.1.2. Fundamento legal y aplicación procesal en Costa Rica***

En el país, el levantamiento del velo societario no se encuentra regulado expresamente, aun cuando existen figuras jurídicas que son utilizadas a efecto de tomar la decisión de levantar el velo corporativo o social, de modo que el sistema jurídico actúa de manera adecuada para resolver cuándo debe levantarse el velo social en las personas jurídicas, aspecto que queda en manos de los jueces de la República.

La jurisprudencia costarricense ha reglado que el levantamiento del velo debe darse cuando ocurran los casos establecidos en el artículo 22 del Código Civil, el cual se refiere al abuso del derecho y a las circunstancias en que se determina la existencia de este abuso. Dichas normas son acompañadas de otras contempladas en la mayoría de las ramas del derecho que complementan lo establecido en el Código Civil y lo relacionado con el abuso del derecho y el fraude de ley.

---

<sup>44</sup> Sala Primera del Tribunal Supremo español. Citado por Herrera p. 29.

Por ejemplo, en algunas materias específicas, como la tributaria (*Código de normas y procedimientos tributarios*, Ley 4755, artículos 8 y 12) y la de defensa del consumidor (Ley 7472, artículos 32 y 67), se encuentra normativa de aplicación general que permite la desestimación de atributos cuando sean utilizados abusivamente.

También existen normas en otras disciplinas que regulan formas puntuales de levantamiento del velo, tales como las disposiciones referentes a los grupos de interés económico dedicados a la actividad financiera (Ley Orgánica del Banco Central, 7558, artículos 141 a 150) o del mercado de valores (Ley Reguladora del Mercado de Valores, 7732, artículos 30, 54, 55, 71 y 72) o a las prohibiciones para contratar con sociedades vinculadas con funcionarios públicos en materia de contratación administrativa (Ley 7494, artículos 22, incisos c , e) o para otorgar concesiones mineras a sociedades vinculadas con aquellos (Código de Minería, Ley 6797, artículo 29). Asimismo, los artículos 32 y 67 de la Ley de Promoción de la Competencia y Defensa Efectiva del Consumidor acuerpan la posibilidad de la desestimación de la persona jurídica en relaciones contractuales, de modo que invocan los principios generales del derecho que contienen los artículos 1,4, 20, 21 y 22 del Código Civil y 2 del Código de Comercio, en concordancia con los del Código Procesal Penal números 140,198, 289 y 486.

Aun cuando existen normas utilizadas como sustento en muchos de los campos del Derecho, la base para realizar el levantamiento del velo de las personas jurídicas es sustancialmente jurisprudencial, fundamentada, principalmente, en los artículos antes mencionados del Código Civil y

complementados con la normativa de otros campos del Derecho. Empero, es el criterio del juez, ya sea de familia, civil, de trabajo, en materia comercial o en la tributaria, el que determina cuándo debe realizarse esta acción.

Adicionalmente, el ámbito jurisdiccional, como se indicó antes, para los efectos de Costa Rica, es donde se toman las decisiones respecto al tema en mención. Por ello, es posible encontrar diferentes sentencias que ponen en evidencia que el criterio de los jueces costarricenses no se aleja del razonamiento externado por los de otras latitudes y en diferentes ramas del Derecho. Así, por ejemplo, en la resolución de la Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, se aprecia que:

- El problema que se debate en esta instancia tiene que ver con un tema que se ha desarrollado doctrinalmente en materias diversas, entre otras, la bancaria, la tributaria, la comercial y la laboral, relacionado con el tema de las concentraciones o agrupaciones empresariales, que se conforman así con el propósito de ejercer abusivamente la personalidad jurídica. En el mundo moderno, se recurre a determinadas conformaciones societarias complejas, para facilitar el desarrollo empresarial o una mejor explotación de los mercados, lo cual es lícito; mas, en no pocos casos, se les utiliza para evadir responsabilidades, en cuyo caso la práctica deviene ilícita. En estos casos, se presentan agrupaciones de sociedades, formalmente y aparentemente distintas e independientes entre sí y en la realidad responden a una unidad empresarial, a la cual se le ha dado tal apariencia con el fin de defraudar acreedores, evadir el pago de impuestos y otras cargas fiscales o bien, -lo que es aún más lamentable-, para impedir que los trabajadores contratados puedan obtener el pago de derechos laborales otorgados por el ordenamiento jurídico. En procura de desatender las formas a que se recurre para esconder la realidad, doctrinariamente se han desarrollado varias teorías, todas con una única filosofía: romper el velo social, desentrañar la realidad y resolver los conflictos jurídico-patrimoniales, en estricta conformidad con esta última. De esas teorías, han destacado por su desarrollo doctrinario y aplicación, en términos generales,

la del Abuso de la Personalidad (abuso del derecho) y en el campo particular del Derecho del Trabajo, la de la Primacía de la Realidad.<sup>45</sup>

Similares consideraciones, pero relacionadas con materia civil y comercial, existen en argumentaciones más encaminadas hacia la concepción del levantamiento del velo societario, como, por ejemplo, en la sentencia 796-2002 de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia, de las nueve horas con cuarenta y cinco minutos del 18 de octubre de 2002. En esta sentencia, la Sala se manifiesta de la siguiente forma:

No existe canon en el ordenamiento civil costarricense que autorice a desconocer la personalidad jurídica de la sociedad anónima, ni la separación patrimonial que le asiste, por lo cual, al tenor del elenco normativo destacado, tampoco puede acudirse a la equidad para introducir la doctrina del levantamiento del velo, porque supondría una negación abierta de normas positivas, que por mandato constitucional y legal, el juez debe aplicar en primer lugar. Amén de lo anterior, debe tenerse en cuenta que la doctrina del levantamiento del velo supone develar la cortina que oculta a los socios, para que, ante actuaciones realizadas bajo la mampara societaria, alejadas del fin del contrato asociativo, les generen responsabilidad personal. El presupuesto de la especie es diferente, es incontestable la responsabilidad [...] y [...], pero el interés del recurrente es –en sentido contrario a la teoría que hemos venido desarrollando- obtener la condenatoria de la sociedad. No puede, ante estas consideraciones, asumirse una actitud complaciente para desconocer los abusos que bajo el amparo de la entelequia jurídica societaria han venido constatándose. En nuestro ordenamiento, no es requerido acudir a intrincadas elaboraciones doctrinales, pues por cauces más seguros y de marcado raigambre legal, puede arribarse a las mismas consecuencias, siendo éste el caso de las figuras de la buena fe, abuso del derecho y sobre todo, el fraude de ley,

---

<sup>45</sup> Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica. Resolución 178-2000, de las nueve horas cuarenta y dos minutos del once de febrero del año 2000.

criterios rectores de la aplicación de la ley, que propenden eliminar el automatismo jurídico.<sup>46</sup>

### **2.1.3. Fundamento doctrinal aplicable en materia tributaria**

De acuerdo con lo citado por Herrera Fonseca (2000)<sup>47</sup>, desde los inicios del derecho romano se distinguía entre el patrimonio independiente o separado de la persona natural y de la “jurídica” (*universitas bonorum* y *universitas personarum*), pero el contrato de sociedad no creaba una persona jurídica, pues se requería la vida para la existencia de una persona y, además, el capital de los socios no llegaba a independizarse de la voluntad de los aportadores.

El Dr. Víctor Pérez, en su libro *Derecho Privado*,<sup>48</sup> aclara que el Derecho tiene como objeto la protección de intereses, individuales y sociales, a la vez que reconoce personalidad jurídica a los entes colectivos, lo que queda plasmado en las normas referentes a cada una de las categorías de personas jurídicas reguladas, muchas de ellas, en Códigos Civiles y de Comercio. Pérez cita diversos criterios propuestos para justificar la existencia de las personas jurídicas; algunos de ellos con vicios relacionados con el desconocimiento de la duplicidad de elementos que les constituyen. Muchos de esos criterios han dejado de considerar que la cualidad jurídica emana del Derecho, condicionada por determinados

---

<sup>46</sup> Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, sentencia N°796-2002, del 18 de octubre del 2002, a las 9:45am.

<sup>47</sup> Rodrigo Herrera Fonseca. La Doctrina del levantamiento del velo de las Personas Jurídicas y su responsabilidad Civil por hechos ilícitos. San José. Costa Rica. Editorial Investigaciones Jurídicas. 2000, 12-13.

<sup>48</sup> Víctor, Pérez Vargas. Elementos del Negocio Jurídico. Derecho Privado. Tercera Edición San José, Costa Rica. Litografía e Imprenta Lil, S.A. 1994, 49-54.

presupuestos de hecho que revelan la existencia de un especial portador de los intereses previstos por el ordenamiento.

Se ha considerado, por lo tanto, que la persona civil, cualquiera que sea, en sus relaciones jurídicas contractuales, es igual a la persona física y que queda sujeta a las mismas prescripciones que el derecho común. Por lo anteriormente expuesto, sería posible atribuir la capacidad de actuar a las personas jurídicas igual que a las físicas. Sin embargo, se debe tener presente que la capacidad de actuar se encuentra ligada a la capacidad cognoscitiva y volitiva de la que carecen las personas jurídicas como tales. Esto lleva a que la persona jurídica sea igual a la persona física incapaz de actuar (menor o mayor en estado de interdicción) en sus relaciones contractuales, lo que requiere de la representación legal para funcionar como persona y actuar.

Es en este punto en donde, aun cuando existe independencia de capitales y de responsabilidades por las obligaciones que se adquiere entre la persona física y sus socios, en última instancia son personas físicas, en efecto, las que actúan por la persona jurídica e influyen en sus decisiones.

Para Pérez:

Uno de los puntos más controvertidos en la doctrina, estriba en la determinación de la naturaleza jurídica de la relación que liga a la persona física que ejecuta la actividad que se imputa al ente [...] las dos tesis contradictorias son la que configura la relación como representación y la que la considera como una relación orgánica [...]

Tradicionalmente, las personas jurídicas han sido asimiladas a las personas físicas incapaces, la conclusión a que se ha llegado se expresa en la necesidad de atribuirles una representación legal necesaria.

La teoría de la representación necesaria encuentra un grave obstáculo. A pesar de que el representante actúe a nombre y por cuenta del ente o persona jurídica que representa, con lo cual los efectos jurídicos de su

actividad pueden ser referidos a la persona jurídica representada, la actividad productora de la figura jurídica primaria (hecho jurídico) es siempre actividad del representante, lo cual equivale a negar que el acto sea de la persona jurídica, a pesar de que los efectos de este puedan serle atribuidos.

[...] Modernamente ha sido elaborada la teoría del órgano, con la cual se ha intentado superar las dificultades que representaba la teoría de la representación necesaria. Mientras que la representación necesaria suponía la existencia de dos sujetos autónomos, uno agente del otro, la relación orgánica considera un sujeto único: la persona jurídica, dado que el órgano actuando como tal no viene en consideración como sujeto autónomo [...] con la teoría del órgano, la actividad desarrollada por el órgano es siempre actividad de la persona jurídica.

[...]La imputación es el instrumento técnico de que se vale el Derecho para realizar la inserción de las figuras jurídicas en los procesos activos de la vida jurídica... La capacidad de actuar está ligada a la capacidad cognoscitiva y volitiva, la capacidad de imputación jurídica, más bien, se encuentra ligada a otro fenómeno: el fenómeno de la competencia, que designa el ámbito y al mismo tiempo el límite dentro del cual la actividad del órgano puede ser imputada a la persona jurídica. En síntesis, las personas jurídicas no tienen capacidad de actuar, sino que tienen capacidad de imputación de figuras jurídicas primarias.<sup>49</sup>

La discusión doctrinal sobre la naturaleza de la persona jurídica se deja atrás, si se considera como cierto que es una realidad que va más allá de ser acreedora de derechos y obligaciones, dadas las complejas relaciones jurídicas que se puedan presentar, lo que lleva a que la personalidad de una persona jurídica implique la posibilidad de actuación y representación, independientemente de las personas que la conforman, aun cuando no es del todo clara, en doctrina, la separación de ambos conceptos.

---

<sup>49</sup> Víctor, Pérez Vargas. Elementos del Negocio Jurídico. Derecho Privado. Tercera Edición San José, Costa Rica. Litografía e Imprenta Lil, S.A. 1994, 45-46.

De acuerdo con Martínez Roldán,<sup>50</sup> la persona jurídica es una agrupación de personas y bienes que persiguen un fin común, reconocidas por la ley, las cuales poseen derechos y deberes distintos de su propietaria y con personalidad concebida como una categoría proveniente de la ley, cuyo efecto indiscutible es que la conducta de la persona moral no se impute a los sujetos que la ejecutan, sino a otro sujeto moral construido por la norma.

Por el uso abusivo y atípico de la personalidad jurídica es que han surgido consideraciones legales, a fin de permitir al juez verificar si, en efecto, hubo uso abusivo y fue utilizada la persona moral para actos fraudulentos que permitan hacer indisponibles, en el caso que ocupa, a la administración tributaria, ciertos bienes que, de otra forma, permitirían un gravamen mayor.

A lo anteriormente expuesto se debe agregar que el ejercicio de una situación jurídica deja de ser legítima cuando se abusa de ella. Ciertamente, es posible abusar de diversas situaciones jurídicas, de ventaja activa, patrimoniales, no patrimoniales (derechos difusos), disponibles e indisponibles, derechos potestativos, de ventaja inactiva, de desventaja activa, etc., cuando mediante la situación jurídica se busca un fin que no concuerda con su contenido esencial.<sup>51</sup>

Es factible, asimismo, que un sujeto abuse de un conjunto de situaciones, como cuando se abusa del estatus de la personalidad. Este se puede definir como una cualidad jurídica, regularmente permanente de la cual deriva, como consecuencia, un conjunto de situaciones (deberes subjetivos) para quien tenga

---

<sup>50</sup>Luis Martínez Roldán. *Curso de Teoría del Derecho y Metodología Jurídica*. Barcelona, España. Editorial Ariel, S.A. 1994, 96

<sup>51</sup> Adriana Castro Alfaro *et al.* *Grupos de interés económico: Abuso de las situaciones jurídicas y propuestas para su regulación*. Ciudad Universitaria Rodrigo Facio; San Pedro de Montes de Oca, Costa Rica. Tesis de Licenciatura en Derecho. 2007, 134



esa cualidad. Sin embargo, si un sujeto usa la personalidad jurídica de forma abusiva; es decir para fines ilícitos, está contrariando disposiciones de un ordenamiento al abusar del estatus que le da y no se considera que abuse de un derecho subjetivo.

El tributarista costarricense, Dr. Torrealba,<sup>52</sup> en las notas de la presentación realizada para el Colegio de Abogados de Costa Rica, acerca de un proyecto de ley sobre el levantamiento del velo, expone que el principio del levantamiento del velo, desde un enfoque tributario y como técnica jurisprudencial que es como se aplica en Costa Rica, es: a) un principio de aplicación casuística, ya que se valora cada situación en concreto, lo que produce dificultad para establecer reglas generales, objetivables y comúnmente aprehensibles, b) es un principio de aplicación judicial, pues solo así existen garantías de una adecuada solución al conflicto entre justicia y seguridad jurídica, c) es un principio de excepcionalidad, pues afirmar la generalidad de su existencia va en contra de la existencia misma de la personalidad jurídica de las sociedades y d) es un principio subsidiario, ya que puede aplicarse solo cuando no es posible considerar otras técnicas de corrección.

El profesor Alberto Tarsitano, tributarista argentino y escritor de diferentes artículos y libros, destaca en su ensayo para el libro *Interpretación Económica de las Normas Tributarias*, que una especificación del abuso del derecho es el abuso de la persona jurídica y, en el Derecho Tributario, el abuso de las formas es la expresión más frecuente. Cuando se burla una disposición legal, así como una

---

<sup>52</sup> Adrián Torrealba Navas. Disertación: *El proyecto del levantamiento del velo- un enfoque tributarista*. Coordinador de la Comisión Asuntos Tributarios Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 2014.

obligación contractual o se perjudica a terceros por medio de una persona jurídica. Sin embargo, no es la única figura utilizada para evadir el pago de tributos y, a criterio de Tarsitano.<sup>53</sup>

En el plano fiscal, en el que se trata de distinguir el desajuste entre medios y fines que revelan la conducta del contribuyente no es fácil contrastar una figura con otra. Nos encontramos con conceptos que poseen un grado de indeterminación considerable. Podríamos establecer que en el abuso existe una conducta irregular, porque se ha extendido la configuración de la conducta lícita, contrariando su fin. [...] en el abuso también se traiciona su causa típica, en tanto se agrede el ordenamiento con una conducta que nace jurídica y se transforma en antijurídica.

La doctrina del levantamiento del velo, relacionada con temas tributarios o de Derecho Financiero, desde las primeras décadas de mediados del siglo pasado, ha tenido un debate, en relación con los temas del abuso de derecho y, en general, con temas de defraudación fiscal, no tanto en relación con el acto ilícito en sí mismo, sino, más bien, en relación con la correcta interpretación para llegar a determinar si, en efecto, la forma jurídica utilizada lo fue con el fin específico de defraudar; es decir, la controversia en la doctrina se centró y aún es un punto medular en cuanto a contar con un sistema que permita seguridad jurídica, por lo que no solo es importante determinar el tipo de figura ilícita utilizada, sino si en efecto se usó con ese propósito.

Por ende, se debe partir del fundamento legal de que cuando la norma jurídica instituye algo, genera perspectivas de confianza y seguridad a la ciudadanía que no deben ser alteradas por otras resoluciones contradictorias; es

---

<sup>53</sup> Alberto, Tarsitano. *Presupuestos, límites y consecuencias de la re-caracterización tributaria de los actos jurídicos. Interpretación Económica de las Normas Tributarias*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, SRL. 2004, 98-100

decir, la institución legal de la persona jurídica no puede contradecirse con doctrinas que la nieguen, por lo que, de acuerdo con Sánchez Huete, en el contexto tributario se encuentra el riesgo de que al utilizar en forma generalizada la responsabilidad subsidiaria basada en el levantamiento del velo no se asegure la excepcionalidad, ni la corrección y la justicia al aplicarla, ya que se pueden fundamentar en una amplia gama de supuestos que los órganos administrativos consideran son los que la originan.

Lo anteriormente expuesto lleva a cuestionar profundamente el principio de seguridad jurídica, fundamento de la institución de la responsabilidad tributario-sancionadora, establecida normativamente. La responsabilidad subsidiaria parte de hacer una excepción normativa del reconocimiento de la persona jurídica, al encomendar su interpretación y aplicación, en primera instancia, a órganos administrativos, en un contexto en que esos órganos tienen intereses partidarios en la solución, al resultar ser los sujetos acreedores.<sup>54</sup>

La doctrina considera que, en la actualidad, se ha presentado un cambio en la conducta del sujeto pasivo que decide evadir el pago de impuestos, dado que, hasta tiempos recientes, la aplicación del mecanismo del levantamiento del velo ocurría en la fase de liquidación; es decir, al momento de cuantificar o liquidar la deuda tributaria, el sujeto pasivo logra una disminución ilícita de la carga tributaria mediante el uso del régimen jurídico de sociedades.

Sin embargo, se ha presentado cada vez con mayor frecuencia el que la doctrina del levantamiento del velo deba aplicarse, en el ámbito jurisprudencial tributario, en

---

<sup>54</sup> Miguel Ángel Sánchez Huete. *El levantamiento del velo en la nueva LGT. La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio*. Madrid, España: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. 2008, 49.

el momento del procedimiento de recaudación tributaria, por lo que se aplica en dos momentos distintos. De acuerdo con Pérez Bernabeu<sup>55</sup>:

A pesar de que la doctrina tradicionalmente ha considerado la teoría del levantamiento del velo como un mecanismo propio de la fase de liquidación de los tributos, impropio de la fase de recaudación, la jurisprudencia no ha sido ajena a su aplicación, ... Hay autores que, tras el análisis de estos pronunciamientos jurisprudenciales, han señalado 3 grupos de supuestos relacionados con la recaudación de los tributos, en los que la doctrina del levantamiento del velo ha sido utilizada; en concreto se han distinguido los siguientes grupos:

- a. Tercerías de dominio interpuestas por sociedades beneficiarias de bienes embargados a deudores que ostenten el control efectivo de aquellas.
- b. Ejercicio por la Administración Tributaria de acciones civiles para lograr que se declare la identidad de personalidad entre persona física y jurídica o entre dos personas jurídicas y que se declare la responsabilidad de la sociedad por las deudas de la persona física o jurídica.
- c. Derogación de la responsabilidad por sucesión en la actividad económica.

## **2.2 Desestimación o prescindencia de la personalidad**

### **2.2.1. La doctrina del “disregard of legal entity”**

De acuerdo con Rolf Serick<sup>56</sup>, en cualquier país en el que se encuentre legalmente establecida la separación categórica entre la personalidad de la persona jurídica y la de sus miembros se presenta la necesidad de resolver cómo se deben afrontar los casos en los que esa separación lleva a situaciones injustas, relacionadas con fraudes o simulaciones y alejadas de la pretensión establecida

---

<sup>55</sup> Begoña Pérez Bernabeu. *Levantamiento del velo y responsabilidad tributaria*. Revista de Información Fiscal # 110. Alicante, España: Universidad de Alicante, Departamento de Disciplinas Económicas y Financieras. Editor Lex Nova. 2012. 33-72.

<sup>56</sup> Rolf Serick. *Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles*. Barcelona, España: Ediciones Ariel. 1958, 82-84.

en la ley. Lo anterior produjo que la jurisprudencia norteamericana, especialmente, se haya preocupado por atender y resolver este asunto y ha llevado a la doctrina del “*disregard of legal entity*”. Al respecto, Serick (1958) dice:

La jurisprudencia de los Estados Unidos revela claramente que los jueces americanos, siempre han adoptado medidas que alcancen a las personas que se hallan detrás de la sociedad, estando convencidos de que se trata de algo excepcional. Si admitieran con facilidad que la sociedad y los socios pueden identificarse, sacrificarían con ello la gran conquista que ha hecho que la sociedad sea tan imprescindible en la moderna vida de los negocios: la que consiste en la limitación de la responsabilidad sobre el patrimonio de la persona jurídica.

La doctrina del desconocimiento de la separación entre persona jurídica y sus socios se aplica en los Estados Unidos de América por vía jurisprudencial, gracias al Derecho de Equidad. Su desarrollo permitió que se gestaran los presupuestos básicos para su aplicación. Bajo esta doctrina, para los tribunales de los estados particulares, así como del estado federal de dicho país fue muy importante aceptar la necesidad de permitir al juez, en ciertos casos, examinar las fuerzas reales que se ocultan tras la organización de la sociedad; es decir, tras el velo societario.

De acuerdo con lo mencionado por Serick, esta doctrina responde a la idea de que una persona jurídica no es más que una ficción de la técnica jurídica, con el objeto de darle a los negocios un medio que les permita desarrollarse de acuerdo con lo consentido y aprobado por el ordenamiento jurídico y solo dentro de los límites de ese fin se le reconoce vida propia a la persona jurídica.

No obstante, si abusa de esa personalidad jurídica, para fines diferentes de los que fue concebida, el derecho norteamericano, así como el europeo, permite

que los tribunales no tengan obstáculos en la estructura fundamental de la persona jurídica, con el propósito de dictar una sentencia justa. En tales casos se podrán adoptar medidas que afecten a los hombres o a las verdaderas relaciones encubiertas detrás de la “máscara” de la persona jurídica y se permite desatender la ficción de la persona jurídica, con la finalidad de no legalizar actos abusivos.

En estas circunstancias, los jueces, acertadamente, rasgan el velo que oculta a los hombres que se hallan detrás de la persona jurídica y reconocen que, en dicho caso, la sociedad solo es un instrumento del ser humano que se esconde tras esa persona jurídica para utilizarla con fines ilícitos y burlar el precepto legal que le afecta directamente, así es como se despoja a la sociedad de la personalidad jurídica, creada por el Derecho a disposición del tráfico negocial de buena fe.

### ***2.2.2. Personalidad jurídica y responsabilidad limitada***

En los Estados Unidos de América, especialmente, se presenta un gran desarrollo de las corporaciones desde inicios del siglo XIX, con base en dos elementos: vida perpetua y dirección centralizada. Sin embargo, existe un tercer elemento que, desde entonces, la ha caracterizado: la responsabilidad limitada, de modo que se les permite a los socios responder solo en la cuantía de sus aportes.

Aun cuando en los inicios de su actividad no se dictaron leyes en relación con la responsabilidad limitada, hubo presión para que esta se mantuviera vigente y se derogaran las pocas leyes que establecían la responsabilidad ilimitada. En 1816 y 1818, New Hampshire y Connecticut, respectivamente, establecieron leyes

que aceptaban la responsabilidad limitada, en este caso, de empresas manufactureras. Posteriormente, esta situación se generalizó y la responsabilidad limitada llegó a ser la regla en materia de asociaciones de negocios.

De la mano con esta situación se desarrolló la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo societario, la cual emerge como una excepción extrema a la política pública de la responsabilidad limitada y se fundamenta exclusivamente sobre los poderes de equidad de los tribunales.

Cabe agregar que el levantamiento del velo es una doctrina antiformalista que pretende evitar ficciones fraudulentas, dado que puede suceder que se cree y utilice a una persona jurídica de forma instrumental, con el fin de eludir responsabilidades. Esta doctrina justifica la posibilidad de prescindir de la forma de la persona jurídica para llegar a los intereses subyacentes; las personas realmente actuantes. La doctrina permite penetrar en la realidad económica de la personalidad jurídica, con el fin de que aflore la “verdad material” cuando se encubre con el formalismo de la apariencia societaria. De acuerdo con Sánchez Huete, esta doctrina considera criterios para tomar decisiones para su aplicación, como la controversia entre seguridad y justicia, equidad, fraude de ley, buena fe, abuso del derecho o ejercicio antisocial.

La equidad es la justicia del caso concreto y debe ponderarse en la aplicación de las normas, aun cuando las resoluciones de los jueces solo pueden descansar exclusivamente en ella, cuando la ley expresamente se los permita. Conviene considerar que la equidad, por lo tanto, es una manifestación del criterio

de justicia y soporta la aprobación entre intereses y pretensiones concurrentes, pero, por sí sola, justifica la medida que se realiza con el levantamiento del velo.

Tanto la buena fe, como el abuso del Derecho o el fraude de ley ponen en evidencia que las atribuciones otorgadas por el ordenamiento no pueden utilizarse sin límites, ni prescindir de la configuración asignada, sino que son instituciones agrupadas porque constituyen un límite al ejercicio del derecho subjetivo. Por lo que, definitivamente, no puede conllevar un uso indiscriminado de las posibilidades de actuación jurídica que comporta el ejercicio de un derecho, sino que ha de atenerse a su tipificación, ya sea legal o por la vía negocial y ha de obedecer a su fin y función económico-social por los cuales nació.<sup>57</sup>

### **2.2.3. La desestimación de la personalidad y la unidad de la empresa**

Si alguna regla puede surgir de todo lo anteriormente expuesto es que una sociedad (*Corporation*, en el derecho norteamericano) será considerada como una persona jurídica (*legal entity*), siempre que no existan razones importantes para considerar lo contrario, pero si la concepción de persona jurídica se emplea para ir en contra de la conveniencia pública, mientras justifica lo que es improcedente e ilegal o fraudulento, el Derecho estimará que la sociedad no es más que una asociación de personas.

Adicionalmente es importante subrayar que también se presentan situaciones abusivas en la actuación de la persona jurídica cuando se dan relaciones entre personas jurídicas asociadas como una sociedad matriz y una

---

<sup>57</sup> Miguel Ángel Sánchez Huete. *El levantamiento del velo en la nueva LGT. La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio*. Madrid, España: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. 2008, 61.



sociedad filial. Bajo la figura jurídica de *agency* (mandato o encargo de su gestión), se permite imputar a un sujeto de derecho el acto realizado por otro. Sin embargo, esto no conlleva considerar a ambos como un mismo sujeto, por lo que una sociedad puede actuar como representante de otra, así como lo puede hacer una persona natural. El asunto está en determinar cuáles son las circunstancias que deben presentarse para que una sociedad matriz y una filial puedan ser consideradas en la doctrina del *disregard* como una sola.

De acuerdo con Rolf Serick, la sociedad filial debe ser considerada como ente con personalidad jurídica propia cuando:

- a) Ambas sociedades son independientes en el aspecto financiero
- b) Los negocios de las dos personas jurídicas deben quedar contabilizados en forma separada
- c) Las asambleas sociales deben realizarse separadamente, en este caso, es indiferente si están regidas por los mismos socios
- d) No debe haberse producido la apariencia jurídica de que ambas son lo mismo.<sup>58</sup>

Relacionada con el abuso de la personalidad jurídica se encuentra la teoría de la unidad de la empresa, la que surge con motivo del análisis realizado por Adolfo Berle y Gardiner Means en 1932, en su libro *La corporación moderna y la propiedad privada*, en donde exploran la evolución de las grandes corporaciones, a través de una óptica legal y económica y en el que manifiestan que la estructura legal de ellas -en los años 30-, forzó la separación de los propietarios del control de la empresa y que el funcionamiento de la moderna legislación de compañías ha contribuido a destruir la unidad de lo comúnmente llamado *propiedad*.

---

<sup>58</sup> Rolf Serick. *Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles*. Barcelona, España: Ediciones Ariel. 1958, 117.

Adriana Castro *et al.*, en su tesis de graduación antes citada, consideran que aun cuando existen diferentes posiciones en relación con esta teoría, es aplicada en aquellos casos en los que el actuar de una o varias personas jurídicas persiguen intereses semejantes y, a veces, idénticos, con motivo de que obedecen a un control externo e interno que es previamente determinado por un ente contralor. Es por esta unidad de intereses que corresponde aplicar una única realidad jurídica cuando la sociedad controlada actúa como una sociedad ficticia, con el fin de disfrazar a la casa matriz y ese entrelazamiento genera, según la teoría, un nuevo ente del cual son responsables todos los que lo constituyen y orientan su actuar hacia los intereses de la colectividad que integran, razón por la cual puede ser vista como una unidad objeto de derechos y obligaciones.

Según Berle, citado en Castro (2007), se presenta una contradicción en los aspectos económicos y jurídicos, con motivo de que la realidad legal y la apariencia presentan diferentes personas jurídicas. Por ende, en el plano de la realidad se manifiesta una sola empresa y una sola personalidad, lo que produce la necesidad de recurrir a instrumentos legales para sacar a la luz la situación. Por lo anteriormente citado, la teoría de la unidad de la empresa permite ignorar la abstracción creada por la figura legal de la personería jurídica de cada sociedad que sea parte de un grupo económico y aplicar la unidad de la empresa real que considera al grupo como un todo.

Sin duda, la teoría de la unidad de la empresa ha sido uno de los instrumentos utilizados como remedio para solucionar los casos en los que se supone existe abuso de la personalidad jurídica en las concentraciones de

empresas. Con ella se busca la posibilidad de imputar a los sujetos que se benefician del actuar de una de las sociedades y la responsabilidad por las operaciones que sobrepasen los límites establecidos por el ordenamiento y que hubieren perjudicado a terceros.

#### **2.2.4. La desestimación o redhibición de la personalidad jurídica-aplicación**

Ante el conflicto presentado por la desestimación de la personalidad jurídica, al permitir el levantamiento del velo por medios jurisprudenciales, Sánchez Huete<sup>59</sup> opina que la idea básica en torno a la conformación de la doctrina del levantamiento del velo, elaborada por la jurisprudencia para evitar abusos y perjuicios a terceros, es que la presencia formal de personas jurídicas en diferentes relaciones ha servido para la ocultación de los intereses reales de personas físicas o jurídicas, así como instrumento de elusión de responsabilidad.

En ese sentido existe el conflicto de valores “justicia versus seguridad”, líneas atrás mencionado, el que ha llevado a decidir, de forma prudencial y, según el caso, donde se aplica por vía de equidad y se acoge el principio de buena fe, la posibilidad de penetrar el sustrato personal de las entidades cuando se presente un abuso de la independencia brindado por la ley, por medio de la personalidad jurídica, cuando se cause daño a los derechos de los demás. De acuerdo con esto, es por el mal uso de la personalidad o lo que es lo mismo, por un ejercicio antisocial de su derecho, por lo que es posible traspasar ese velo.

---

<sup>59</sup> Miguel Ángel Sánchez Huete. *El levantamiento del velo en la nueva LGT. La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio*. Madrid, España: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. 2008, 45-50.

La doctrina del levantamiento del velo parte de un conflicto valorativo que fundamenta su solución al aplicar en diferentes instituciones jurídicas positivizadas (instituciones generales del Derecho), ante una situación fáctica concreta, distintos criterios basados en los principios normativizados de buena fe y equidad. La reafirmación de dicha aplicación positiva se da por el hecho de que el ordenamiento proscribe el fraude de ley y el perjuicio ilegítimo de los intereses de terceros.

Así, al valorar se afirma la prevalencia del valor *justicia* en el conflicto con el principio de seguridad jurídica, lo que da como resultado el presupuesto que permite volver flexible lo establecido por la ley al habilitar la aplicación de instituciones y principios generales del derecho, usualmente criterios superiores, que se encuentran contemplados en la Constitución.

Para superar ese estado de cosas, legal pero patológico, debido a que lesiona intereses de terceros o porque constituye fraude de ley, se prioriza el valor de la justicia, el aplicar la institución del fraude de ley y los criterios de equidad y buena fe.

#### **2.2.5. Fundamento legal y aplicación procesal en Costa Rica**

Tal y como se ha mencionado en páginas anteriores, en Costa Rica se carece de una norma legal específica que indique en cuáles casos y de qué forma se aplicaría la doctrina del levantamiento del velo.

Es el juez, ante el caso concreto, quien se enfrenta con el conflicto justicia versus seguridad jurídica y resuelve aquel uso abusivo, en contra de los fines que

el ordenamiento le reconoce a la figura de la persona jurídica, con el objeto de que aquella pantalla protectora que le otorga al socio responsabilidad limitada y autonomía sea desconocida, ya que la ley no ampara el uso abusivo de ese estatus.

En páginas anteriores se ha citado que para la doctrina existe una clara diferencia entre abuso de derecho subjetivo, abuso de una situación jurídica, abuso del estatus y abuso de un conjunto de situaciones jurídicas. Sin embargo, los tribunales costarricenses no realizan esas diferenciaciones.

Asimismo, para el caso específico tributario, en ocasiones no se diferencia entre una situación de planificación fiscal, en donde el sujeto considera que le ley le permite lograr ese beneficio y lo que es propiamente el fraude de ley, por lo que los tribunales costarricenses tratan el abuso de la personalidad como un caso más de abuso del derecho. No obstante, en diferentes fallos ha habido aserto jurisprudencial tanto sobre abuso del derecho como sobre el abuso de la personalidad jurídica, lo que ha sido de gran utilidad.

En diferentes casos de ejercicio antisocial de un derecho, la jurisprudencia de la Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica ha reconocido amplias facultades al juez, de modo que considera como parte de sus obligaciones el resolver los asuntos de tal forma que ponga fin a la situación de abuso y establecer la correspondiente responsabilidad. Ejemplo de esto es la sentencia 69 de las quince horas con veinticinco minutos del 28 de junio de 1996, donde se resolvió que: “de conformidad con los artículos 20 a 22 del Código Civil, los

Tribunales deben adoptar las medidas tendientes a corregir el abuso y fijar la responsabilidad a quien corresponde ya que la ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial de este”<sup>60</sup>. Con este fallo y, a partir de la analogía, es posible aplicarlo al abuso de todas las situaciones jurídicas, entre ellas, el abuso de la personalidad jurídica, así, el juez sanciona lo que corresponda.

También, los tribunales pueden hacer interpretaciones sistemáticas, materiales y evolutivas, de forma que, si se está ante casos para los que no existe normativa expresa, pueda implementar un determinado instituto, acudir a los principios generales del derecho, así como a la doctrina y, por lo tanto, incorporar en el ordenamiento por vía jurisprudencial, con base en el artículo 10 del Código Civil. Tal y como lo plantea Sanchez Huete, en Costa Rica también la legislación les permite a los jueces hacer uso de institutos y principios, así como de la doctrina, para sancionar los usos abusivos del derecho.

Por ello, en la sentencia 950 de las ocho horas con treinta minutos del 24 de noviembre del año 2000, la Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia resuelve:

Tampoco se desconoce con este voto la viabilidad de la aplicación de la teoría del *disregard of legal entity*, al amparo de los artículos 20 y 22 del Código Civil, para poder establecer la verdad real en cuanto a las sociedades. Dicha teoría es lo que se ha dado en llamar en castellano la doctrina del levantamiento del velo o bien, la inoponibilidad de la persona jurídica o de la penetración o desenmascaramiento o del desconocimiento de la personalidad jurídica o bien, de la desestimación, allanamiento o redhibición de la persona jurídica.

---

<sup>60</sup> Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, Resolución N.º 69 de las quince horas con veinticinco minutos del 28 de junio de 1996.

## 2.3 Precios de transferencia

### 2.3.1. Conceptualización

De acuerdo con el Sr. Carlos Camacho, Contador Público y capacitador en diferentes temas contable-tributarios, los precios de transferencia se definen como el precio o el monto por el cual una serie de empresas relacionadas pactan transar un bien o servicio entre ellas.

Asimismo, precios de transferencia se refiere a la “expresión acuñada en la doctrina y práctica internacional con la cual se quiere designar los precios a los cuales las empresas asociadas o vinculadas valoran las transacciones efectuadas entre ellas”.<sup>61</sup>

Cristina García-Herrero, (citada por Rodríguez Sandí), 77, los precisa como: “[...] el que utilizan las partes vinculadas en sus operaciones, precio que difiere del que se fija en una situación de libre concurrencia y que, como su propio nombre indica, tiene como resultado la “transferencia” de beneficios de una entidad a otra con el consiguiente trato fiscal favorable para las partes”.<sup>62</sup>

Adrián Torrealba<sup>63</sup> hace notar que el intento de los estados por regular transacciones que tengan la tendencia a erosionar las bases imponibles ha dado como resultado toda la concepción de *precios de transferencia*. Este concepto surge porque en una negociación entre entidades de un mismo grupo, puede no

---

<sup>61</sup> Teodoro Cordón Ezquerro. *Manual de Fiscalidad Internacional*. Segunda Edición. Madrid. España; Instituto de Estudios Fiscales. 2004. 43

<sup>62</sup> Andrea Rodríguez Sandí. *Principio de Realidad Económica- su aplicación en los ajustes por precios de transferencia*. Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. Tesis de licenciatura en Derecho. 2008, 77.

<sup>63</sup> Adrián Torrealba Navas. *Precios de Transferencia y Fraude fiscal: El caso de Costa Rica*. Ponencia para las VIII Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 8 y 9 de octubre, 2015.

estar presente el juego de intereses “contrapuestos”, propio de una negociación de mercado entre partes. Lo anterior sucede con motivo de la voluntad unitaria debido a la organización de que se trata, grupo económico de empresas o empresas relacionadas.

Dos principios son utilizados o sirven de base para calificar las transacciones que deban ser valoradas según el criterio de precios de transferencia y que, si se detalla en las definiciones anteriores, se ven contenidos en ellas. Estos son:

- I. El *Principio de Plena o libre Competencia o Arm’s Length*, de acuerdo con el cual las transacciones que se llevan a cabo entre partes relacionadas deben realizarse –para fines tributarios– en los mismos términos, condiciones y precios que aquéllas que se llevan a cabo entre partes independientes.

Lo anterior siempre que coincidan, a los efectos, los riesgos asumidos por las partes, las funciones y los activos.

De acuerdo con un documento emitido por la OCDE<sup>64</sup>, elaborado por su Centro de Política y Administración Fiscales, en junio de 2011, el principio de libre competencia básicamente establece que las operaciones entre empresas asociadas no deben verse distorsionadas por la relación especial que une a las dos partes, pues, como tal, el principio de libre competencia es neutral.

---

<sup>64</sup> OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo, cuyo precursor es la Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) formada desde 1947. La OCDE se hace cargo de la OECE a partir de 1961, ayudando a sus países miembros a lograr un crecimiento económico sostenible y a elevar su nivel de vida.



Asimismo, considera que alinear las normas internas de los países, en materia de precios de transferencia, con los principios aceptados internacionalmente y establecidos en las directrices de la OCDE, puede proporcionar los medios requeridos para luchar contra la transferencia artificial de beneficios fuera de su jurisdicción.

Bajo el enfoque de la administración tributaria, las transacciones que una empresa ubicada, por ejemplo, en Italia realice con otra empresa relacionada, ubicada en Costa Rica, deberían ser equivalentes a las que realice con una empresa con la cual mantenga vínculos únicamente comerciales; es decir que no los ligue ningún otro tipo de relación.

Lo anterior significa que las transacciones con partes relacionadas deberían comportarse como si fueran con un tercero no relacionado y, por lo tanto, las partes individuales de un grupo deben de tributar, con base en que sus relaciones mercantiles mutuas actúan de acuerdo con el principio de plena competencia.

- II. El *Principio de Vinculación o Partes Relacionadas*, cuya vinculación es la capacidad que tiene una entidad para incidir, respecto a otra, en los términos, las condiciones y los precios pactados, en virtud de la capacidad para influir.

De acuerdo con este principio, la contraposición natural de intereses entre comprador-vendedor se ve desvanecida por razones de control accionario, dirección o cualquier otro interés dominante.

Las partes relacionadas pueden ser de carácter formal, a través del control accionario, o económico, cuando, por las circunstancias de la actividad, deba realizar transacciones con un único proveedor, por ejemplo.

Adicionalmente, se debe hacer la consideración de que un precio de mercado y un precio de transferencia difieren sustancialmente bajo la concepción tributaria, ya que el precio de mercado es aquel bajo el que usualmente se pactan las transacciones de acuerdo con la oferta y la demanda o bajo circunstancias propias del mercado en donde no habría ninguna injerencia de la definición del precio de una empresa sobre la otra y, principalmente, se cuenta con la libertad contractual para elegir el precio que más les conviene a ambas.

Lo anterior debido a que las administraciones tributarias (Costa Rica no es la excepción) se basan en la “ficción” de que las transacciones entre partes relacionadas deberían realizarse como si fueran entre empresas independientes: es decir, a los denominados precios de mercado. Esto tiene su base, en gran medida, en las necesidades de recaudación que muchos de los países experimentan, dados los altos niveles de evasión y los problemas de las administraciones tributarias para su cobro.

### **2.3.2. Origen**

El proceso de globalización en el que se encuentran los países desde hace varias décadas, en conjunto con la evolución acelerada del comercio internacional y la fuerza con que se han desarrollado los mercados de capitales, ha propiciado,

en las últimas décadas del siglo pasado y la primera del siglo XXI, el crecimiento y expansión de grandes compañías originarias de determinados países que han establecido operaciones en países diferentes al de su origen, por medio de empresas subsidiarias.

Las actividades desarrolladas por estas compañías son de diversa índole, tales como farmacéuticas, de componentes electrónicos, de productos químicos, de servicios financieros, etc. La operación en esos otros países ha tenido su motivación en la búsqueda de menores costos de producción, pero, también, de países en donde las tasas impositivas representen un menor gravamen para su actividad e, incluso, en cierto momento, la exención casi total de sus operaciones, en los casos en que operaron en los llamados paraísos fiscales.

Es importante considerar que ambas empresas son entidades separadas e independientes y que cada empresa tiene el derecho de organizarse y reorganizarse de la forma más conveniente, no solo con base en su actividad económica- lo que de por sí obliga a ciertas formas de manejo del negocio-, sino de acuerdo con el mercado y la legislación del país en el que opera y que, inclusive la doctrina, conforme a lo comentado en el capítulo primero de este trabajo, considera que las empresas, relacionadas o no, tienen todo el derecho de organizar sus actividades de tal forma que puedan reducir el pago de tributos, por medios legales.

Todo este proceso de expansión comercial ha producido que se planteen cuestiones fiscales cada vez más complejas de resolver, tanto para las

administraciones fiscales como para las propias empresas enfrentadas a esas situaciones, y ha llevado a que los gobiernos tomen nota de que es necesaria la protección de su base imponible tributaria.

El anterior asunto pone en evidencia la necesidad de resolverlo apropiadamente para los gobiernos, pero siempre con el cuidado de no generar doble imposición e inseguridad jurídica en los empresarios, lo que puede obstaculizar la inversión extranjera directa y el comercio internacional, razón por la que se debe visualizar desde un marco internacional amplio. Al menos esos son los fines con los que la OCDE ha dirigido y establecido sus diferentes procedimientos y directrices, con el objetivo de que, con base en ellos, los países asociados establezcan una legislación referente a las diferentes transacciones generadas por el establecimiento de empresas provenientes de otros países, la cual incorpore el principio de libre competencia y que regule, por tanto, los precios de dichas transacciones.

Por lo anteriormente citado, el principio de libre competencia y las directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia han tenido como fin establecer un criterio razonable que permita resolver las controversias entre países, relativas al derecho, para gravar los beneficios de las empresas transnacionales.

Desde las últimas décadas del siglo XX, la OCDE inició el proceso de emitir recomendaciones respecto a reglas sobre precios de transferencia, lo que pretende mejorar las prácticas en cuanto a dichas transacciones, de tal forma que

no se volvieren nocivas para el fisco y que las empresas las adapten a su operación.

De acuerdo con los criterios desarrollados por la OCDE más recientemente, en el libro sobre las directrices, publicado en el año 2010,<sup>65</sup> cuando existe negociación entre empresas independientes bajo el criterio de libre competencia, negociaciones comerciales y financieras, en relación con precios de bienes y servicios y las condiciones en que se transmiten o se prestan, es el mercado y no las decisiones internas de esas compañías el que decide los precios y las condiciones.

Sin embargo, cuando la negociación es entre compañías relacionadas, consideran que no necesariamente esas transacciones se desarrollan bajo las condiciones que el mercado hubiese establecido. La OCDE hace énfasis en que las administraciones tributarias deben tener el cuidado de no considerar que, de forma automática, todas las empresas relacionadas pretendan con esas transacciones transformar sus utilidades y beneficios. Además de que no en todos los casos se pueden determinar fácilmente cuáles hubiesen sido las condiciones del mercado, dado que no existen esas fuerzas definidas de mercado o debido a las estrategias empresariales concretas que se hayan adoptado. Por ejemplo, cuando las empresas cotizan sus acciones en bolsas de valores, en cuyo caso, se encuentran exigidas a mostrar ciertas rentabilidades de su casa matriz.

---

<sup>65</sup> OCDE, Centro de Política y Administración Fiscales. Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. París. Francia. 2010.

Todo lo anterior ha producido la necesaria internacionalización del Derecho Tributario, de modo que se obliga a los Estados a ponerse de acuerdo respecto a las características del sector comercial internacional y a introducir en sus legislaciones las tendencias doctrinales y normativas que, en materia de impuestos y del sistema tributario, provienen del exterior.

Desde el año 1935, Estados Unidos de América introdujo en la legislación tributaria un concepto denominado *transfer pricing*. Años después, debido a una importante reforma tributaria en 1997, México se convirtió en el primer país en Latinoamérica en incluir los *precios de transferencia* en su normativa fiscal, aun cuando, desde 1991 había introducido algunas escasas normas referentes al tema. En el mismo momento en que México introduce la reforma, otros países como Brasil (1997), Chile (1998) y Argentina (1998) también lo hicieron.

En materia de precios de transferencia, la tensión generada entre países no es tanto entre desarrollados y en desarrollo, como entre los de elevada tributación y los de baja tributación. Según considera la OCDE, la transferencia artificial de beneficios hacia países de baja tributación es un problema, tanto para países miembros de la OCDE como para aquellos que no lo son.

Por su parte, las directrices desarrolladas por la OCDE son planteadas de tal forma que pueden ser acogidas por los países en desarrollo y en transición, a fin de determinar razonablemente la parte de los beneficios de las empresas multinacionales que está sujeta a imposición en su jurisdicción.

Las directrices de la OCDE, sobre las que se ha comentado, pretenden:<sup>66</sup>

- Proporcionar a los países los medios que requieren para luchar contra la transferencia artificial de beneficios fuera de su jurisdicción llevada a cabo por las empresas multinacionales.
- Asimismo, proporcionar a las empresas multinacionales una cierta seguridad jurídica sobre el tratamiento fiscal aplicable en el país en cuestión.
- Reducir el riesgo de doble imposición económica.
- Proporcionar reglas de juego equitativas entre países, reduciendo el riesgo de distorsión de los flujos comerciales y de la inversión internacional.
- Proporcionar unas reglas de juego equitativas entre empresas multinacionales y empresas independientes que operen en un país.

Surge, en los últimos años de la presente década, un efecto que se encuentra estrechamente relacionado con los precios de transferencia, del que deriva un interés por evitar la erosión de la base imponible de las empresas y el traslado de beneficios (BEPS), entre empresas relacionadas y establecidas en diferentes plazas en el mundo. Esta situación permite socavar la integridad de los sistemas tributarios, debido a las oportunidades que abre para declarar bajos impuestos por parte de las grandes empresas transnacionales.

Con frecuencia, la legislación nacional de los diferentes países, así como los tratados de doble imposición que gravan los beneficios transfronterizos, producen resultados correctos y no dan lugar a la erosión de la base imponible ni al traslado de beneficios. Sin embargo, con el tiempo, la normativa vigente ha revelado debilidades que crean oportunidades para la erosión de la base imponible, así como para el traslado de beneficios.

---

<sup>66</sup> OCDE. *Propuesta de enfoque para legislar en materia de precios de transferencia*. París, Francia: Centro de Política y Administración Fiscales. 2011.

En otras palabras, lo que crea preocupación a la política impositiva es que, debido a lagunas en la interacción de distintos sistemas impositivos, en algunos casos derivadas de tratados de doble imposición, los beneficios de las actividades transfronterizas pueden quedar sin gravar o, incluso quedar insuficientemente gravados sin razón.

Estos fenómenos han contribuido a que se desarrollen oportunidades para que las multinacionales minimicen enormemente su carga tributaria, por lo que muchos gobiernos tienen que hacer frente a menores ingresos y a mayores costes de cumplimiento.

Además, la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) socava la integridad del sistema tributario, dado que el público, la prensa y algunos contribuyentes consideran que los bajos impuestos declarados por las grandes empresas son injustos.

Con motivo de ello, la OCDE ha establecido un plan de acción a desarrollarse en etapas, algunas de ellas a implementar en el término de entre 12 y 18 meses y otras un poco más allá. Estas se componen de quince acciones, de tal forma que se logre, entre otros, que las actuales normas fiscales nacionales e internacionales sean modificadas, con el objeto de alinear más estrechamente la generación de los ingresos con la actividad económica que los genera.

Estas acciones se resumen en:

1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición, mientras se identifican los inconvenientes que ofrece al poner en práctica las actuales normas impositivas internacionales, con la perspectiva de coherencia internacional en el impuesto de sociedades.



2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos, al desarrollar y sugerir cambios para la creación de normas internas en los diferentes países que permitan neutralizar los mecanismos existentes que se contraponen a lo pretendido con las BEPS, tales como la doble exención o la doble imposición.
3. Refuerzo de la normativa sobre compañías foráneas controladas (CFC), limitar la creación de filiales no residentes y la canalización, a través de ellas, de los ingresos de una empresa residente.
4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de las deducciones del interés y otros pagos financieros y mantener el control de las deducciones de los gastos financieros, debido a que favorecen la posibilidad de doble exención tanto para la inversión entrante como saliente.
5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, siempre y cuando se tome en cuenta la transparencia y la sustancia y se dé énfasis a la mejora de la transparencia.
6. Impedir la utilización abusiva de convenio y desarrollar recomendaciones para el diseño de normas internas que imposibiliten la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inconvenientes.
7. Impedir la elusión artificiosa del Establecimiento Permanente (EP), por lo que se deben desarrollar transformaciones en la definición de EP, a fin de evitar la traslación de beneficios, pues en muchos países

se permite sean concluidos a nivel interno por vendedores de una filial local de la empresa extranjera.

8. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor; acción 8: intangibles. Desarrollar normas para frenar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios al realizarse movimientos de intangibles entre miembros de un grupo.
9. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor; acción 9: riesgos y capital. Establecer reglas que permitan limitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios al transferir riesgos o al efectuar una asignación excesiva de capital a miembros del grupo. Para esto se hará necesario adoptar normas o criterios sobre precios de transferencia que permitan que una entidad no refleje resultados inadecuados por el hecho de haber asumido contractualmente riesgos o haber aportado capital.
10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor; acción 10: Otras transacciones de alto riesgo. Esto implicará adoptar normas sobre precios de transferencia que permitan tener claridad de en qué circunstancias se pueden recalificar transacciones, la división de beneficios en el caso de cadenas globales de valor y respecto a pagos, tales como gastos de gestión y de la sede principal.

11. Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos acerca de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y las acciones para enfrentarse a ello, desarrollar indicadores que permitan medir la magnitud y el impacto económico producido por la erosión de la base imponible, para asegurar la existencia de herramientas que permitan supervisar y evaluar los resultados de las medidas adoptadas para controlar BEPS.
12. Exigir a los contribuyentes revelar sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, recomendar el diseño de normas para la declaración obligatoria de transacciones o estructuras abusivas, mientras se consideran los costos que implican para las administraciones tributarias y las empresas, así como los riesgos y las necesidades de cada país.
13. Reexaminar la documentación de precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria.
14. Volver más efectivos los mecanismos de resolución de controversias y realizar, con ese fin, actividades destinadas a examinar y combatir obstáculos que impiden a los países resolver las controversias procedentes de la aplicación del convenio, mediante procedimientos amistosos.
15. Desarrollar un instrumento multilateral que facilite modificar los convenios bilaterales como una prometedora vía de avance en este sentido.

A la fecha, ninguna de estas acciones se ha reglamentado en Costa Rica, pero algunas de ellas, tal como la relacionada con el nivel de gastos financieros que se podría deducir a las empresas para efectos de la determinación de la Renta Neta, se han incorporado en recientes proyectos de ley presentados por el gobierno a la Asamblea Legislativa para su aprobación.

En general, con esas acciones se pretende una mayor exigencia de transparencia en lo relativo a precios de transferencia y análisis de la cadena de valor, a través de una coherencia internacional respecto a la legislación relativa al impuesto de sociedades, de tal forma que no haya una doble imposición.

### **2.3.3. Fundamento legal y aplicación procesal en Costa Rica**

En Costa Rica, a la fecha, no existen leyes que regulen la materia, únicamente en los artículos 9 y 16 de la *Ley de consolidación de impuestos selectivos de consumo*, Ley 4961, donde se menciona el concepto de “vinculación económica” acerca del que se concreta una serie de consideraciones y en los que dice:

Artículo 9-Vinculación Económica. Se considera que existe vinculación económica, cuando los contribuyentes a que se refiere el artículo anterior efectúen operaciones gravadas con personas con las cuales tengan nexos que se manifiesten por circunstancias tales como el origen de sus capitales, la dirección o conducción real de los negocios [...]

Artículo 16.- Ajuste de la base imponible. Cuando se compruebe que existe vinculación económica, según lo estipulado en el artículo 9º de la presente ley, o cuando los declarantes realicen transferencias de dominio a precios inferiores a los normales o a título gratuito con el ánimo de evadir el impuesto, así como en los casos de sub-valoración de importaciones o internaciones, la Administración [...] (en ambos artículos el subrayado no es del original).

En el plano internacional, el concepto de Precios de Transferencia ha sido considerablemente estudiado y normado, especialmente por la (OCDE), debido a intereses de los países que la conforman, por lo que se ha dado a la tarea de evidenciar la conveniencia de establecer regulaciones, con fundamento legal, tanto en países asociados a ella como en los que no lo son.

Asimismo, se debe enfatizar que, entre otros, un concepto básico utilizado por la OCDE, para efectos de los precios de transferencia, es el principio de entidad separada, en el que se reconocen las transacciones entre partes relacionadas, en contraposición con el enfoque de “consolidación” que implica desconocer las transacciones realizadas entre partes independientes, aunque relacionadas y las considera como si fuera la misma entidad.

En Costa Rica, antes del 2003, se partía del hecho de la vinculación como elemento para desconocer las transacciones entre compañías relacionadas.<sup>67</sup> En años posteriores, la Administración Tributaria creó una especie de regulación de los precios de transferencia, con base en la directriz interna administrativa 20-2003, sobre la que se comentó en el capítulo anterior y la cual se fundamenta en el principio de Realidad Económica plasmado en la legislación tributaria en los artículos 8 y 12 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

La aplicación de los artículos antes mencionados es utilizada por la Administración para examinar transacciones que califican dentro de los precios de transferencia, así como para juzgar aquellas situaciones que corresponden a

---

<sup>67</sup> Adrián Torrealba Navas. *Precios de Transferencia y Fraude fiscal: El caso de Costa Rica*. Ponencia para las VIII Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 8 y 9 de octubre, 2015.

abusos de forma o fraude fiscal, por la utilización de sociedades anónimas para aparentar situaciones que permitieran una reducción en el pago de impuestos.

Es con base en esas normas que se ha levantado el velo corporativo, a fin de investigar circunstancias en donde existe una figura relacionada más con defraudación que con otro tipo de conductas, y situaciones relacionadas con precios de transferencia que no atañen a las acciones fraudulentas, lo que contribuye a producir inseguridad jurídica.

Los artículos 8 y 12, cuyo origen proviene de la aplicación del principio de realidad económica, comentado detenidamente también en el capítulo anterior, le permiten a la administración tributaria hacer uso de él, a veces indiscriminado, con el objeto de calificar situaciones conforme ellos consideran es la realidad que demuestran los hechos.

La doctrina ha criticado fuertemente, en las últimas décadas, la aplicación sin medida del principio de realidad económica. No se debe perder de vista que la libertad de la administración tributaria en la presunción de fraude fiscal, asumido por el estado como una exigencia imperativa, no puede desconocer los fundamentos esenciales del Estado de Derecho. La importancia de la actividad calificadora de la Administración, aun cuando tenga potestades, no puede llevar al imperio de la arbitrariedad.<sup>68</sup>

Lamentablemente, la directriz mencionada, dirigida al uso interno y sin fundamento legal, fue aplicada para valorar transacciones entre empresas

---

<sup>68</sup> Rodolfo Spisso. *Fraude de ley, abuso de las formas y simulación. Interpretación Económica de las Normas Tributarias*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, SRL. 2004, 242.

relacionadas con el enfoque de consolidación, por lo que desconocen que son partes independientes y no utilizan el concepto de precios de transferencia, lo que produce que, al fiscalizar la Administración Tributaria, recalifique transacciones efectuadas entre ellas. Así se modifica la base imponible, elemento esencial del tributo que, de acuerdo con la Constitución Política de Costa Rica, solo puede establecerse su determinación mediante una ley.

Lamentablemente, sin tener esta disposición un fundamento legal, la Sala Constitucional haya apoyado la aplicación de estas disposiciones administrativas como, por ejemplo, en la resolución 4940-2012, comentada en capítulos anteriores.

Es relevante citar que desde el año 2002, se elaboraron en Costa Rica algunos proyectos de ley con normativa acorde con la situación que efectivamente se presentaba en el mercado y que acogía los principios recomendados por la OCDE, proyectos que lastimosamente no cristalizaron.

Por ende, dado el vacío legal existente para aplicar normas que permitieran regular el tema de los precios de transferencia en setiembre del año 2013, el gobierno - Ministro de Hacienda y la presidente de la República - decidieron poner en vigencia, vía decreto ejecutivo, la directriz 20-2003, la que, se ha considerado equivalente a un reglamento.

El Decreto N.º 37898-H, *Disposiciones sobre Precios de Transferencia*, rigió a partir de su publicación y tiene como base los artículos 140, incisos 3) y 18) de la

*Constitución Política* y los artículos 8 y 12 del *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*.

Con la emisión y puesta en vigencia de ese Decreto, los contribuyentes están obligados a evaluar los precios acordados en operaciones que involucren bienes o servicios vendidos a compañías relacionadas localmente y en el exterior, lo que exige considerar los precios que se pactarían si fueran partes independientes, atendiendo al Principio de Libre Competencia y de Realidad Económica.

El Decreto reglamentó el tema de precios de transferencia que, hasta ese momento, se había regido por la directriz 20-2003 de la Dirección General de Tributación, la cual se aplica con base en el Principio de Realidad Económica al que se da fundamento con el artículo 8 del *Código de Normas y Procedimientos Tributarios* y al artículo 12 de esta misma norma, sobre la no posibilidad de aducir la existencia de convenios entre particulares en contra del fisco y es utilizada para fundamentar los ajustes de precios de transferencia realizados por la Administración Tributaria. A pesar de los cuestionamientos sobre la constitucionalidad de estos ajustes, las acciones de inconstitucionalidad promovidas por algunos contribuyentes fueron declaradas sin lugar por la Sala Constitucional, mediante las resoluciones 14280-2009 del 9 de setiembre de 2009 y 4940-2012 del 18 de abril de 2012, considerando que se trataba de temas de mera legalidad.



El decreto incluye una definición sobre “partes vinculadas”, según la cual, las personas físicas o jurídicas que participen directa o indirectamente en la dirección, control o capital del contribuyente o que por otra causa puedan ejercer una influencia sistemática en sus decisiones de precio, se considerarán vinculadas.

El decreto estableció la necesidad de un Análisis de Comparabilidad o Análisis Funcional, que considere los siguientes elementos:

- Características de las operaciones, productos o servicios.
- Funciones o actividades, incluidos activos utilizados y riesgos asumidos.
- Términos y condiciones contractuales.
- Circunstancias económicas.
- Estrategias empresariales.
- Identificación de precios y transacciones comparables (internas y externas).

Expresa, además, que el contribuyente debe “determinar sus ingresos, costos y deducciones considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones, que contratarían entre personas o entidades independientes en operaciones comparables”<sup>69</sup>. Lo anterior siempre y cuando las operaciones relacionadas resulten en un pago menor o en el diferimiento del

---

<sup>69</sup> Decreto Ejecutivo N.º 37898-H Disposiciones sobre Precios de Transferencia, publicado en La Gaceta N.º 176 del viernes 13 de setiembre de 2013. Presidencia de la República de Costa Rica.

impuesto y se establezcan en él los siguientes métodos para la determinación de los precios en operaciones comparables.

Con este decreto se faculta a la administración tributaria a comprobar el valor efectuado por el contribuyente de los precios con partes relacionadas; sin embargo, cuando al aplicar un convenio para evitar la doble imposición se genere un ajuste a la compañía costarricense, esta última podrá solicitar verificar la procedencia del ajuste.

Adicionalmente, se estableció como requerimiento una declaración informativa anual para los contribuyentes que realicen operaciones con partes vinculadas y para los grandes contribuyentes territoriales y empresas en zonas francas. También se permite aplicar los Acuerdos de Precios por Anticipado (APA) entre el contribuyente y la dirección tributaria, los cuales tendrán una vigencia de tres años, una vez aprobados. Con el Decreto se instituye que la DGT se encuentra trabajando en las resoluciones que ampliarán las características y requerimientos en estos dos temas.

Aun cuando exista un intento de normar los precios de transferencia, en el país todavía no se encuentran disposiciones con rango de ley que regulen los ajustes llevados a cabo por la administración tributaria sobre ese tema. No obstante, el decreto antes mencionado ofrece mayor claridad para los administrados con respecto a los aspectos sobre los que se les evaluará y con los que deben cumplir, aun cuando es claro que no se debe establecer vía decreto

ejecutivo una norma que, según lo dispuesto en la Constitución Política, en su artículo 121 inciso 13, deba ser aprobada por la Asamblea Legislativa

Con la nueva forma de regular los tributos vía decreto ejecutivo, también se contravendría lo establecido en el artículo segundo del *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*, ya que en ninguno de sus incisos se mencionan los decretos ejecutivos como fuente del Derecho Tributario.

Si bien es cierto, el artículo 103, en su inciso g) del Código en mención autoriza a la administración tributaria para “interpretar administrativamente” ciertas disposiciones, únicamente se refiere a una interpretación de las leyes tributarias y sus reglamentos, no de directrices ni de decretos ejecutivos. Asimismo, el artículo quinto del mismo Código dice: “En cuestiones tributarias solo la ley puede: a) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria [...]”. (El subrayado no es del original).

Es una realidad que, en Costa Rica, la Asamblea Legislativa no funciona apropiadamente, debido a que muchos de los proyectos que entran en la corriente legislativa requieren más de una legislatura para ser tramitados y muchos quedan atascados en esa corriente sin ser resueltos durante años. Similar situación se presenta al aprobar proyectos de ley tributarios.

Por esto, al Poder Ejecutivo le ha sido imposible lograr la adecuada aprobación de leyes que modifiquen aspectos relevantes en relación con los tributos que debieron ser modificados o introducidos en la ley. Sin embargo, lo anterior no autoriza al Poder Ejecutivo a legislar vía decreto ejecutivo.

### **2.3.4. Fundamento doctrinal**

Los aspectos doctrinales sobre los precios de transferencia son relativamente recientes y contemporáneos a la creación de la OCDE y el interés de los países asociados a ella por evitar la defraudación fiscal, de modo que, con la OCDE, se promueve la bibliografía y normativa al respecto.

Asimismo, diferentes autores se han referido al tema. Al respecto, el jurista costarricense, Adrián Torrealba, dice:

El enfoque de precios de transferencia ciertamente tiene su origen en el intento de evitar la erosión de bases imponibles como resultado de este tipo de transacciones. El argumento es simple, real y lógico: cuando negocian dos entidades que forman parte de un mismo grupo, el juego de intereses contrapuestos que es típico en las partes que negocian en el mercado suele o puede estar ausente, dada la presencia de la voluntad unitaria de aquel. De esta forma la fijación de los precios puede estar en función del ahorro fiscal, desplazando utilidades hacia aquellos países o jurisdicciones con menores niveles de imposición. Como respuesta a este problema, el consenso internacional se ha orientado en torno a la idea de que debe exigirse que las transacciones entre partes relacionadas sean acordadas en términos similares a los que adoptarían partes independientes, esto es, bajo un principio de libre competencia o libre concurrencia (*arm's length*).<sup>70</sup>

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, en los trabajos del Foro Conjunto de Precios de Transferencia y el artículo 9 del *Modelo de Convenio* (MC-OCDE) y sus comentarios, así como en varias directrices comunitarias, ha fijado las bases y delimitado la valoración de las operaciones realizadas entre partes vinculadas, de modo que establece los métodos y, principalmente, las definiciones aplicables en materia de “precios de transferencia” a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Los principales

---

<sup>70</sup> Adrián Torrealba Navas. *Precios de Transferencia y Fraude fiscal: El caso de Costa Rica*. Ponencia para las VIII Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 8 y 9 de octubre, 2015.

objetivos perseguidos en la fijación de una política de precios de transferencia pueden resumirse en los siguientes puntos:

- Movimiento internacional de fondos: permiten que las empresas multinacionales trasladen fondos de un país a otro, por medio de los precios más altos o más bajos, en función de sus intereses.
- Penetración de nuevos mercados o reducción de la competencia.
- Reducción del pago de aranceles o aprovechamiento de subsidios a la exportación.
- Evacuación de la gestión de las filiales cuando la empresa se encuentra organizada en centros de decisión o de beneficios.
- Minimización de los riesgos frente a las fluctuaciones de los tipos de cambio, de modo que se desvíen beneficios de países con moneda débil a otros con moneda fuerte.
- Disminución del impuesto a las rentas de las sociedades: entra la planificación fiscal de las empresas multinacionales cuyo objetivo es reducir la carga tributaria impositiva global del grupo.

En el ámbito internacional existen varias normas con procedimientos para eliminar la doble imposición en los ajustes de precios de transferencia y reducir al máximo los conflictos que en esta materia pueden surgir entre los contribuyentes y las administraciones fiscales. Para ello, el artículo 9.2 del Convenio de los países asociados a la OCDE recoge el llamado *ajuste correlativo*, cuya función es realizar la administración fiscal en la sociedad vinculada residente que tenga en cuenta el ajuste primario ejecutado por el país

de residencia de la otra sociedad. Asimismo, el MC-OCDE, en su artículo 25, recoge un procedimiento amistoso, a fin de que las autoridades competentes lleguen a un acuerdo que evite una imposición que no se ajuste al convenio. Aun cuando existe toda una serie de acuerdos y convenios ya mencionados, el tema de precios de transferencia, a nivel internacional, desarrollado desde hace algunos años, es un tema que se enfrenta a frecuentes ajustes debido a que no solo debe atender los intereses económicos de grandes corporaciones y empresas, sino los intereses de cada país involucrado.

## **Capítulo III: Análisis del artículo ocho del Código Tributario costarricense en su funcionalidad respecto a la doctrina del velo societario y los precios de transferencia**

“El proceso interpretativo es exclusivamente jurídico, lo que impone salvaguardar la normatividad del hecho gravado y rechazar la búsqueda de sustratos económicos que a lo que tienden es a una suerte de libre creación del derecho, contraria a las más elementales exigencias de tipicidad, previsibilidad y seguridad jurídica”.<sup>71</sup>

### **3.1 Levantamiento del velo societario y aplicación de precios de transferencia**

#### ***3.1.1. Interpretación de las normas tributarias***

Para referirse a la utilización que se hace en Costa Rica del artículo 8 del *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*, en relación con su aplicabilidad jurisprudencial tanto para resolver situaciones en las que se deba utilizar el levantamiento del velo societario, como para las situaciones relacionadas con precios de transferencia, es importante dejar planteados los elementos que influyen en mayor grado, así como la evolución que ha tenido la interpretación de las normas legales, en general y de las tributarias, en especial, y su importancia en el marco de un Estado de Derecho.

---

<sup>71</sup> Tribunal Constitucional Federal Alemán. Citado por José Osvaldo Casás, 48.

### 3.1.1.1. Concepto de interpretación y calificación de la norma

“Interpretar una ley es descubrir su sentido y alcance. Al intérprete corresponde determinar qué quiso decir la norma y en qué caso es aplicable.”<sup>72</sup>

Los preceptos legales moldeados en los textos jurídicos son un medio de comunicación con los destinatarios de las normas, por lo que, aun cuando las normas incluidas en el ordenamiento jurídico fueran totalmente claras, siempre están sujetas a interpretación, debido a que son un sistema de signos que transmiten ideas o reglas a seguir, por lo que deben ser traducidas y entendidas, al aplicar la regla jurídica a un supuesto de hecho que se da en la realidad, ya que estos no se ajustan, necesariamente, a los modelos (normas) previstos en la ley.

Es difícil que una ley no requiera interpretación, dado que el análisis de los aplicadores del derecho, desde un punto de vista jurídico, respecto a los hechos que deben valorar para encuadrarlos en el alcance de la ley, la hacen necesaria.

En este punto se debe distinguir la existencia de dos aspectos importantes de mencionar en el proceso de definir si un hecho se ajusta o no a lo establecido en la ley; por una parte, se debe tener la claridad suficiente de lo que el legislador quiso establecer por medio de la norma y, por lo tanto, lo que esta quiere transmitir –interpretación normativa– y, por otra parte, si el hecho en análisis está considerado dentro de lo establecido en la norma –calificación jurídica–.

De acuerdo con César García Novoa, catedrático español, “podemos entender la <calificación> como el conjunto de operaciones que se realizan por

---

<sup>72</sup> Enrique Pedro Haba. *Esquemas metodológicos en la interpretación del derecho escrito*. Caracas: Universidad Central de Venezuela, 1972, 5-7.



parte de los aplicadores del derecho con el fin de analizar desde el punto de vista jurídico, aquellas circunstancias del mundo real que puedan ser incluidas en los supuestos de hecho de la norma”.<sup>73</sup>

Por lo tanto, es importante dejar bien en claro que el análisis llevado a cabo por el intérprete consiste en verificar si el supuesto de hecho establecido por la normativa coincide o concuerda con los hechos de cada caso concreto, proceso que se realiza una vez que el intérprete ha examinado el sentido de la regla jurídica, lo que lleva a la calificación jurídica de los hechos.

Dado lo anterior, “la interpretación propiamente consiste en el proceso cognoscitivo que realiza el intérprete para saber el sentido de la norma; se trata de averiguar su significado y alcance, determinar qué quiso decir su creador.”<sup>74</sup>

Ciertamente, a través del tiempo han surgido técnicas de interpretación con diferentes énfasis, con el objetivo de establecer el sentido que expresa la norma, las que en su evolución han pasado de a) la interpretación literal, como medio para acceder al sentido de los enunciados, aunque, limitada y reducida a un procedimiento destinado a determinar el sentido socialmente admitido de ciertas palabras, a b) la interpretación histórica, cuyo concepto en alguna parte de la doctrina insiste en que el intérprete debe esforzarse por buscar y recomponer la supuesta voluntad histórica del legislador, encontrar el sentido originario de la norma, de donde surge el método histórico, con la idea de que toda norma es

---

<sup>73</sup> César García Novoa. La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria. Madrid, España. Editorial Marcial Pons. 2004, 234.

<sup>74</sup> Andrea Rodríguez Sandí. *Principio de Realidad Económica- su aplicación en los ajustes por precios de transferencia*. Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. Tesis de licenciatura en Derecho. 2008,12.

resultado de las circunstancias históricas. De hecho, la escuela de la exégesis fue seguidora de esta corriente de pensamiento. Por último, pasó a c) la interpretación de orientación sistemática que surge a partir de la segunda mitad del siglo XIX, de modo que llega, así, la dogmática jurídica a admitir el método sistemático o lógico que considera que el sentido de la norma debería ser dado no solo por los términos que la expresan y su articulación sintáctica, sino por su relación con otras normas y sus procedimientos analíticos.

Junto con esta última tendencia doctrinaria descrita surge otra corriente que afirmaba que el mérito de la interpretación debía medirse por el alcance de las finalidades del Derecho y por el número de consecuencias sociales positivas que produjera, tal como defendía la jurisprudencia de intereses. Producto de todo esto surge la interpretación finalista, teleológica o axiológica.<sup>75</sup>

Con motivo del carácter arbitrario de muchos de los métodos y las tendencias comentadas, se denunciaron ampliamente sus limitaciones y surgieron varias propuestas; entre ellas, la teoría del constructivismo metodológico del Derecho, en donde, de acuerdo con Taveira, la tarea del intérprete es buscar componer el significado que los enunciados denotan en su contexto. Esta significación de la conducta humana, en la forma de juicio hipotético condicional, se ajusta al tomar en cuenta toda la organización del sistema de normas generales y abstractas en la propia norma individual y concreta, por lo que debe entenderse como resultado del procedimiento de interpretación, aplicable al caso que requiera la decisión.

---

<sup>75</sup> Taveira, 108.

Por ende, al considerar lo anteriormente expuesto, Taveira señala que:

El intérprete debe ir al hecho del negocio jurídico, conocer la relación entre causa y forma, y buscar la evaluación de la presencia de una compatible relación entre finalidad y funcionalidad. En este procedimiento, debe aproximarse cuando sea posible a las formas de expresión de los negocios jurídicos, para conocer su identidad y contenido, el cual se hace efectivo especialmente al apreciar los elementos esenciales del contrato, que son la declaración, la causa, el objeto y la forma, en la medida en que la ausencia de alguno de estos compromete el negocio respecto a la posibilidad de producir efectos en el mundo jurídico, tanto por el vicio de nulidad que lo afecta, como por el principal criterio axiológico del consensualismo, que es el principio de buena fe”.<sup>76</sup>

### **3.1.1.2. Interpretación de la norma tributaria**

En la actualidad, la doctrina considera, de forma generalizada, que las leyes tributarias son normas de carácter ordinario, con la misma jerarquía que las demás de su tipo, por lo que, en consecuencia, deben estar sujetas a los mismos criterios y métodos interpretativos que el resto de las leyes del ordenamiento jurídico. Así lo reconoció, por ejemplo, el modelo de Código Tributario para América Latina en su artículo quinto, cuando dice que: “las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en Derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en aquellas. La disposición precedente es también aplicable a las exenciones”.

Las teorías que han surgido a través del tiempo, con respecto a la naturaleza de las normas tributarias, han dependido de las concepciones sociales y políticas acerca del Estado, y, por lo tanto, a la interpretación de la naturaleza jurídica que a estas se les atribuyan.

---

<sup>76</sup> Heleno, Taveira Torres. *Derecho Tributario y Derecho Privado*. Primera Edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Marcial Pons. 2008, 112.

En un inicio se consideró que las normas tributarias no respondían a la conciencia social, por lo que no eran verdaderos preceptos jurídicos, sino que se aplicaban únicamente en razón de la autoridad del gobernante, cuyo sustento era la coerción. La conclusión era que estas normas eran limitadoras de la libertad y del Derecho de Propiedad de los individuos y que, por tanto, eran materia que debía interpretarse al atender métodos específicos de esta: métodos restrictivos, muy similares a los utilizados en materia penal, los cuales se consideraron, por mucho tiempo, normas de naturaleza excepcional.

Como ya se mencionó en este apartado, en la actualidad, gran parte de la doctrina no considera que las normas tributarias tengan un carácter excepcional. Por consiguiente, acepta que la normativa tributaria se debe interpretar de conformidad con los métodos admitidos por el ordenamiento jurídico, por lo que este criterio tiene su fundamento en el Estado Social de derecho, cimentado en valores tales como la solidaridad, para contribuir todos con los gastos del estado, lo que favorecerá el bienestar de su población.

La legislación tributaria costarricense regula esta materia en el numeral seis del (CNPT), donde se instituye 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 procedimiento admisible para "llenar los vacíos legales" pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones" <sup>77</sup> (El subrayado no es del original).

Por otra parte, el artículo 8 del CNPT –Interpretación de la norma que regula el hecho generador de la obligación tributaria–, establece 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.

Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien puede atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la ley tributaria surja que el hecho generador de la respectiva obligación fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica.

Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se debe aplicar prescindiendo de tales formas.

Por su parte, el CNPT remite directamente al Título Preliminar del *Código Civil*, en su artículo 10 que dispone: "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".

En relación con los artículos antes citados, se concluye que existe bastante claridad en la legislación, respecto a la aplicabilidad de los métodos admitidos por

---

<sup>77</sup> Asamblea Legislativa de Costa Rica. *Ley N.º 4755, Título I, Disposiciones Preliminares, Código de Normas y Procedimientos Tributarios*. Diario Oficial La Gaceta, publicado el 4 de junio de 1971. Versión del 18 de mayo de 2015.

el Derecho Común para la interpretación de normas en Costa Rica, específicamente en cuanto a las normas tributarias se refiere.

Desde la perspectiva más amplia de la Filosofía y de la teoría general del Derecho, de acuerdo con Linares Luque, la determinación legislativa de los diversos métodos interpretativos es una materia siempre sometida al influjo de los vaivenes de las ideas políticas imperantes en cada etapa histórica de los diferentes países, esto es así, no solo para el caso del derecho tributario, sino para cualquiera de las diferentes disciplinas.<sup>78</sup>

En el proceso de aplicación de la norma al caso concreto, es importante volver a enfatizar en la diferenciación entre dos operaciones que están estrechamente relacionadas pero que no son iguales. Por un lado, la interpretación o más concretamente la actividad interpretativa “tiene naturaleza espiritual y, con criterio científico, elimina la imperfección de la palabra. En la interpretación no basta la comprensión, sino que es necesario que el intérprete congenie, es decir, que tenga la capacidad que le permita colocarse en la perspectiva correcta más favorable para conocer su íntima esencia”<sup>79</sup>, solo de este modo se desentrañará el sentido correcto de un texto legal, en contacto con la norma jurídica subyacente.

Ahora bien, un procedimiento distinto y anterior implica la calificación de los hechos generadores, en el que se evalúa el elemento fáctico de la relación jurídica para definir el régimen que debe aplicarse.

---

<sup>78</sup>Alejandro Linares Luque, *Soluciones basadas en los métodos interpretativos*. Interpretación Económica de las normas tributarias. Buenos Aires, Argentina. Editorial Ábaco de Rodolfo DePalma. 2004, 177

<sup>79</sup> Andrea Amatucci a. *La Interpretación de la Ley Tributaria. Tratado de Derecho Tributario*. Tomo Primero. Bogotá, Colombia: Editorial Temis. 2001, 567.

Como bien lo indica el profesor argentino José Osvaldo Casás en el Estudio Preliminar del texto sobre la *Interpretación Económica de las Normas Tributarias*;

En síntesis, aplicar la ley exige un doble proceso: precisar el alcance de las normas, y decodificar, identificar y verter en ellas los hechos generadores o imponibles acaecidos. Esto es, reconducir lo acaecido en el campo fenomenológico de la realidad a las previsiones y definiciones que, como presupuestos de hecho o hipótesis de incidencia tributaria, contienen los preceptos normativos [...] <sup>80</sup>

### **3.1.1.3. Utilización en Costa Rica de una cláusula antielusiva general para aplicar a los casos de fraude de ley y precios de transferencia**

Es preciso hacer énfasis en que la economía de opción o planificación tributaria es una actividad irreprochable siempre que se manifieste dentro del marco del orden jurídico, ya que, cuando excede este marco, llega a ser reprochada porque en estos casos, necesariamente, se recurre a artificios jurídicos que, aunque sean reales y eficaces legalmente, con ellos se busca eludir la norma tributaria y, por ende, reducir el pago correspondiente a tributos.

Al respecto, Torrealba, en su ponencia en las *Octavas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*, 2015, menciona que, por ejemplo, los precios de transferencia son, en la mayoría de los casos, medios utilizados para la planificación fiscal de las empresas, con el interés legítimo del ahorro permitido por ley y no con el afán de incurrir en el fraude fiscal.

Conforme a lo expuesto en los párrafos y capítulos anteriores, fundamentado en criterios de la doctrina con respecto a los precios de

---

<sup>80</sup> José Osvaldo, Casás. *Estudio Preliminar. Interpretación económica de las normas Tributarias*. Buenos Aires. Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, SRL. 2004, 36.

transferencia, se considera que el uso de precios diferentes a los de mercado, pactados entre compañías relacionadas, puede tener un vínculo más directo con el ahorro fiscal que con fines antielusivos, de modo que, incluso, el enfoque internacional sobre este tema no se ha correspondido estrechamente con fraude de ley, ni han establecido una orientación directa de las políticas con el combate del fraude fiscal.

Torrealba, también, se refiere a las directrices internacionales, procedentes de la OCDE donde uno de los principios característicos de los precios de transferencia, el de libre competencia, es requerido a efectos de dar uniformidad al procedimiento tributario aplicado entre empresas independientes y relacionadas, lo que enfatiza, así, el concepto de neutralidad fiscal en vez del combate del fraude fiscal.

De la misma forma, la Administración Tributaria, en Costa Rica, ha echado mano a los artículos 8 y 12 del CNPT, con el fin de atender lo relacionado con los precios de transferencia, transacciones que deben ser atendidas por el fisco, en ese momento, sin contar con normas apropiadas, por lo que los artículos antes mencionados, que se contemplan en la ley con el interés principal de tratar situaciones relacionadas con el fraude de ley, desde el enfoque de la realidad económica, son utilizados para atender este nuevo tema.

Si se aprecia detenidamente la motivación hecha para poner en uso, en su debido momento, la directriz 20-2003, resulta evidente que pretendía la integración de la doctrina sobre precios de transferencia a la normativa existente, mediante



una “interpretación muy propia” de los artículos 8 y 12 del CNPT, a efectos de una “comprensión de los ajustes” que se realicen sobre precios de transferencia entre empresas vinculadas. Para ello, la Administración le atribuyó a la directriz un significado determinado y particular, siempre con el criterio claramente explicitado en ella de considerar el enfoque de precios de transferencia como “un contenido posible” del criterio de realidad económica.

Para la Administración Tributaria no se requería estar frente a una forma jurídica inapropiada para aplicar el principio de realidad económica, mas ya no bajo el concepto de realidad económica de la transacción, sino de la realidad económica del mercado.

Las dudas que surgieron, tanto en empresarios como en profesionales independientes del derecho, sobre la legalidad de esta directriz fueron muchas, debido a que no existe un criterio claro y definido en los tribunales y otras autoridades costarricenses, pues casos tramitados ante diferentes tribunales se han resuelto de diferentes formas. Por ejemplo, en la sentencia 307 del 8 de julio de 2005 del Tribunal Contencioso Administrativo, Sección II, se negó la posibilidad jurídica de aplicar precios de transferencia; en tanto que, en los fallos 184-2004 y 184-2005 del Tribunal Fiscal Administrativo se sustentó la idea de que aplicar el enfoque de precios de transferencia es optativo, pero no es obligatorio para la Administración, con la consecuente inseguridad e inequidad jurídica.

Por ende, aplicar el principio de realidad económica, en el caso de los precios de transferencia, significa usar una medicina no apropiada a la naturaleza

que debería tener una norma de ajuste a precios de mercado, dado que el artículo 8 del CNPT, en el que se fundamentaba la directriz en comentario, permite a la Administración prescindir de negocios jurídicos simulados por esconder acuerdos que difieren de los que su texto indica.

Sin embargo, como lo habitual es que haya convenios, en el caso de sociedades vinculadas y, en especial en las que existe un grado importante de vinculación, lo real es que exista todo tipo de acuerdos, de modo que el principio de realidad económica debería reconocer ese entorno y no aplicar una realidad diferente que obligue a reconocer o aplicar un precio no pactado<sup>81</sup>.

De acuerdo con el Dr. Torrealba, el enfoque de la directriz produjo una reinterpretación del artículo en mención por parte de la Administración, pues introduce los siguientes elementos: - Abandona la tesis según la cual vinculación es igual a simulación, la que, antes de la directriz mencionada, prevalecía como criterio de la Administración.

- El criterio de realidad económica es aplicable a la desviación de identidad entre precio y valor económico real.

- Admite el ajuste bilateral.

Adicional a lo antes comentado, la aplicación de la realidad económica, con base en la norma antielusiva contenida en el artículo 8 del CNPT, en aquellos casos en que sea utilizada para aplicar un ajuste de precios de transferencia,

---

<sup>81</sup> Adrián Torrealba Navas. *Precios de Transferencia y Fraude fiscal: El caso de Costa Rica*. Ponencia para las VIII Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 8 y 9 de octubre, 2015.

rozaría con el artículo 5 del CNPT, que instituye como materia privativa de la ley el establecimiento de las tarifas de los tributos, así como la definición del hecho generador de la relación tributaria. Esto muestra que, interpretar con base en la realidad económica se vuelve limitado en la ley misma y si la Administración realiza ajustes con base en hechos generadores y pilares impositivos que no se encuentran en la ley, entonces está más allá de las facultades administrativas que le han conferido.

Lo anterior indica que, por ejemplo, si en la Ley del Impuesto sobre la Renta no se encuentran establecidos los valores de mercado como base de cálculo, la Administración Tributaria se encuentra legalmente imposibilitada para variarla y gravar al contribuyente fundamentado en una “utilidad normal”, aunque se trata de transacciones que, en la realidad, se llevaron a cabo sin utilidad.

El uso del artículo 8 del CNPT, en los casos de precios de transferencia, ha procedido debido a que, a través del tiempo, se consideró que las transacciones entre sociedades vinculadas eran, por definición, “operaciones simuladas” y, por lo tanto, no reales.

Por ende, luego de considerar la preocupación de los países que conforman la OCDE, acerca de los BEPS y las diferentes acciones que se encuentran en proceso de implementar en el plan de acción de dicha entidad, es importante preguntarse si los artículos 8 y 12 del CNPT, en la forma que se encuentran concebidos, y han sido aplicados por la Administración Tributaria son un mecanismo eficiente para el enfoque que se debe seguir con el objeto de atender lo relacionado con precios de transferencia y para contribuir a combatir de forma

integral la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, aspecto que preocupa a la comunidad de países en el aspecto fiscal.

Adicionalmente, es fundamental tener claridad de si el artículo 8 del CNPT está acorde con los requerimientos que plantea la legislación internacional y que cumpla con la legislación fiscal nacional, a fin de combatir diferentes aspectos que contribuyen con la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Es requerido evaluar si, en efecto, la legislación es acorde con una legislación tributaria que tenga un enfoque innovador y concordante con la fiscalidad internacional, de modo que se refleje la naturaleza evolutiva de la economía global y que se adapte rápidamente a los cambios de los mercados en los que se mueven las empresas.

Casualmente, en un inicio se concibió la aplicación del principio de realidad económica, con base en los artículos 8 y 12 del CNPT, sobre todo, para atacar situaciones de fraude fiscal, en aquellos casos en que existieran negocios jurídicos en donde se abuse de las formas legales o haya simulación de ellas, por ejemplo.

En ese sentido, el (CNPT) permite a la Administración, por medio de los artículos citados, prescindir de las formas jurídicas de Derecho Privado empleadas por los contribuyentes, cuando se haya hecho un uso manifiestamente inapropiado de ellas.

Entre las situaciones mencionadas en el párrafo anterior, estarían considerados de la misma forma, por ejemplo, aquellos casos en los que haya existido una quiebra grave y patente de los valores correspondientes a la personalidad jurídica, casos en que, por medio de la aplicación restrictiva del principio de realidad económica, se puedan desconocer las formas jurídicas

utilizadas y levantar el velo societario, como una solución de justicia material para cada caso concreto.

Sin embargo, así como para el caso de la aplicación a los precios de transferencia se ha puesto de manifiesto que debe hacerse una serie de consideraciones al usar el método interpretativo que se fundamenta en la realidad económica, artículos 8 y 12 del CNPT; debido a que no se puede aplicar indiscriminadamente. En el caso de ser utilizado a efectos de la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en ciertas situaciones de hecho, el método fundamentado en la realidad económica también se debe aplicar con reparos.

La doctrina del levantamiento del velo es aplicada jurisprudencialmente con el fin de evitar ficciones fraudulentas, utilizadas para eludir responsabilidades, en el caso que interesa a este trabajo, de tipo fiscal.

Su objetivo es prescindir de la forma de la persona jurídica, a fin de llegar a los intereses que subyacen en los actuantes; es decir, para Sánchez Huete<sup>82</sup> se trata de la doctrina jurisprudencial que permite la penetración en la realidad económica de la personalidad jurídica, a fin de que aflore, *ad extra*, la verdad material subyacente que está encubierta con el formalismo de la apariencia societaria.

Aun cuando existan razones de peso para la aplicación de los artículos antes mencionados, a fin de llegar al levantamiento del velo societario, dicha operación debe utilizarse en los casos en los que quede claramente demostrado que no se trata de negocios jurídicos que pretenden aprovechar las posibilidades

---

<sup>82</sup> Miguel Ángel Sánchez Huete. *El levantamiento del velo en la nueva LGT. La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio*. Madrid, España: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. 2008, 35.

que ofrece la misma legislación (economía de opción), sino de aquellos en que se pretende realizar negocios fraudulentos, y que, ante la evidencia, no pueden esgrimirse otras armas sustantivas o procesales.

La citada técnica jurisprudencial debe ser, por lo tanto, un instrumento excepcional, con el que se cuestione el derecho a existir que tienen, de acuerdo con la ley, las entidades con personalidad, así como el derecho de aprovechar las opciones legales que la ley permite para tener menor carga tributaria. Adicionalmente, la forma en la que se encuentran redactados ambos artículos no es suficientemente clara y queda en gran medida al arbitrio del intérprete su aplicación a situaciones totalmente disímiles o en las que no habría fundamento suficiente para su aplicabilidad.

Sánchez Huete menciona sobre las consecuencias jurídicas del levantamiento del velo que:

Si atendemos a que la persona jurídica se utiliza como mera formalidad fuera de contenido, habría que prescindir de dicha personificación de manera general. En tal sentido desaparecería la apariencia ficticia – persona jurídica -, integrándose su patrimonio en el sustrato material, que sería el sujeto verdaderamente obligado y responsable. Así el levantamiento del velo produciría dos órdenes de consecuencias: la existencia de una sola obligación a cargo del sustrato como deudor, y la reintegración del patrimonio de la sociedad al sustrato. En tal postura se consideraría que solamente existe la realidad que se disimula...

En tal contexto la mayoría de la doctrina, lejos de ser excesivamente explícita, postula una solución pragmática e intermedia en la que la eficacia del levantamiento del velo se circunscribe al caso objeto de controversia, y la solución bascula en la extensión de la responsabilidad.

Así, la jurisprudencia se manifiesta en el sentido de adicionar la responsabilidad del sustrato y a no desconocer la personalidad aparente de la entidad.<sup>83</sup>

### **3.2. La Seguridad jurídica y los principios constitucionales, al aplicar el levantamiento del velo societario y los precios de transferencia con base en el artículo 8 del CNPT**

En diversas legislaciones, así como en la de Costa Rica, al dictar la norma y al interpretarla no se considera la calificación jurídica que utiliza el Derecho privado, ya que normas e interpretaciones, al referirse a la capacidad tributaria pasiva, disponen que no es relevante la forma, de modo que se aleja, así, el Derecho tributario del formalismo.

Por ende, luego de revisar diversos autores y la jurisprudencia, se aprecia que, con frecuencia, el aplicador del Derecho no se limita a las formas jurídicas adoptadas en la rama legal correspondiente, en función de una especie de búsqueda de la <<verdad real>>, que debería, ciertamente, estar determinada por la causa del negocio jurídico. Por lo anterior, se debe considerar que aun cuando los agentes de la administración tributaria realicen una recalificación de los actos o negocios jurídicos lícitos, la causa del acto o negocio jurídico surge como un límite en el proceso calificativo de ese acto, lo que les debería permitir identificar la correcta calificación de la causa cuando exista discrepancia entre esta y la forma adoptada, a través de los medios adecuados de prueba.

---

<sup>83</sup> Miguel Ángel Sánchez Huete. *El levantamiento del velo en la nueva LGT. La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio*. Madrid, España: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. 2008, 64.

Es indispensable aclarar, en este aspecto que, en diferentes legislaciones, al describir al abuso de formas, en realidad se refieren al uso de una forma desprovista de causa que permite funcionalidad negocial, aunque el término apropiado es *abuso de Derecho*.

Conforme lo manifiesta Taveira<sup>84</sup>, si para obtener menor carga tributaria se promueve un negocio jurídico y si bajo dicho negocio no existe inobservancia de la ley, se está frente a una de las siguientes dos opciones: a) se está actuando en el campo de la planificación tributaria legítima (economía de opción), por medio de negocios válidos dotados de causa, típicos o atípicos, formales o no, indirectos o fiduciarios, o b) se está frente a negocios legítimos aparentes, pero desprovistos de causa, establecidos con el objeto de simular, a fin de evadir los efectos de la ley imperativa.

Pero solo una interpretación del negocio, en términos jurídicos, le hará disponer a la administración tributaria de la real demostración de la capacidad contributiva, con base en la calificación obtenida, de forma adecuada y compatible con los principios que rigen el sistema, como hecho y como texto.

En el caso de la Administración Tributaria, ese ánimo o interés por encontrar <<la verdad real>> proviene, como ya se ha mencionado, de la amplia difusión hecha por cierta parte de la doctrina en la primera mitad del siglo pasado, del principio de realidad económica, promovido por cierta tendencia doctrinaria e introducido en gran cantidad de legislaciones, incluida la costarricense.

---

<sup>84</sup> Heleno, Taveira Torres. *Derecho Tributario y Derecho Privado*. Primera Edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Marcial Pons. 2008, 134-138.



Torrealba dice que el sujeto pasivo puede, ante la existencia del tributo, cuidarse de realizar el hecho generador, renunciando así a obtener el resultado económico que de otra forma hubiese obtenido. No obstante, podría ser que se abstenga de realizar el hecho generador, pero aproveche las posibilidades que la legislación le permite, por medio de la economía de opción, y no renuncie a obtener el resultado económico, al escoger una vía no gravada para alcanzar el resultado. De acuerdo con la ley, nadie está obligado a administrar sus actividades de la forma fiscalmente más gravosa, sino que el ordenamiento debería respetar la opción escogida por el contribuyente.

Lo antes citado se refleja en el artículo 8 del CNPT de la legislación costarricense, dado que admite la interpretación de las normas de conformidad con la realidad de los hechos (Principio de Realidad Económica), pero se ha enfatizado en que esto no autoriza, de ninguna manera, a la administración tributaria para llenar vacíos legales mediante interpretación. Es, simplemente, un método que permite desentrañar hechos y normas previamente establecidos en la legislación, por lo que, el artículo 8 en sí mismo, no puede, ni debe operar como creador de Derecho, ni de elementos esenciales del tributo, los que por mandato constitucional deben estar clara y expresamente definidos en la ley, con el fin de respetar los diferentes principios constitucionales, en especial el de seguridad jurídica, que rigen toda la materia legal y, por lo tanto, la tributaria.

Al respecto, Torrealba<sup>85</sup> hace varias consideraciones: a) que la tendencia legislativa, doctrinaria y jurisprudencial discurre cada una hacia la consideración de que la figura de la planificación fiscal se aparta del fraude fiscal, en la medida en que se mantenga dentro de los márgenes permitidos por la ley, b) que la figura del fraude fiscal, de acuerdo con el criterio de diversos autores, carece de las connotaciones que el concepto de fraude penal o defraudación contiene, por lo que la aplicación del concepto de fraude fiscal le permite a la Administración la defensa del ordenamiento objetivo, pero la constatación de su existencia no debe resultar en sanciones penales.

Adicionalmente, disgrega en dos enfoques la interpretación del fraude fiscal: 1) que el fraude de ley en materia tributaria implica una excepción al principio general (artículo 6 CNPT), pues el hecho generador no se puede integrar por analogía y 2) se considera el fraude de ley un caso de interpretación extensiva.

Si la tendencia que se sigue es bajo el primer enfoque, casualmente la falta de castigo proviene de ser un caso particular, ya que integra el hecho generador y otros elementos del deber tributario, lo que lleva a que una sanción en esas circunstancias implicaría violar el principio *nulla poena sine lege*. Cabe agregar que la ausencia de sanción deriva del carácter analógico de la solución.

Respecto a esto, el artículo 6 del CNPT establece que el hecho generador no puede ser integrado por analogía, pues el artículo en su texto dice: “la analogía

---

<sup>85</sup> Adrián Torrealba Navas. *Precios de Transferencia y Fraude fiscal: El caso de Costa Rica*. Ponencia para las VIII Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 8 y 9 de octubre, 2015.

es procedimiento admisible para llenar los vacíos legales, pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones”.

De acuerdo con el segundo enfoque, no se justificaría la ausencia de sanción, salvo que se aduzca que el sujeto pasivo actuó bajo una causa de exculpación, al haber interpretado razonablemente la ley.

Por ende, luego de revisar con detenimiento los párrafos que componen el mencionado artículo 8, se llega a las siguientes consideraciones:

Con respecto al párrafo primero, “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”. Como se puede apreciar, su redacción despierta numerosas dudas sobre su alcance y, adicionalmente, la facultad concedida al intérprete (quien, en primera instancia, es la administración tributaria) genera inseguridad a los contribuyentes, ya que aun cuando se reconozca que esa forma jurídica está debidamente definida en la legislación de otras ramas del Derecho, a través de la aplicación del principio de realidad económica, se desconoce la forma autorizada por la ley, dejando sin contenido una norma jurídica, con el fin de que predomine la realidad económica, la cual no se encuentra, como tal, contemplada en legislación alguna, por lo que no debería servir de base para actuaciones legales.

Un problema adicional que refleja el primer párrafo del artículo es que le permite al intérprete no solo definir un nuevo hecho generador cada vez que

encuentre diferentes realidades económicas, pues no necesariamente se encuentra contenido en la ley, aunque, de acuerdo con el artículo 31 del CNPT, debería estarlo.

Además, le permite calificar los hechos que caen bajo el alcance de la ley, de modo que la faculta a alejarse de “ciertas estructuras legales” que no expresen apropiadamente la realidad económica. El permiso que le otorga el artículo 8 al intérprete tiene, por lo demás, un lenguaje alambicado, confuso, lo que se reconfirma en los siguientes párrafos del artículo y que, asimismo, despierta un sin número de dudas acerca de su alcance, así como roces con diferentes principios constitucionales que rigen la materia tributaria.

El párrafo primero de este artículo 8, en relación específica con la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo societario, obliga a realizar las siguientes consideraciones:

Respecto a dicha doctrina, adquiere importancia la determinación de qué hechos son relevantes para comprobar que se ajustan al caso típico establecido en la ley. En este punto es importante recalcar que las formas del derecho de sociedades, de las que se valga el responsable de los hechos, no son decisivas, por lo que la significación típica de las acciones individuales no puede ser neutralizada por las formas jurídicas. Lo anterior se debe a que únicamente cuando la persona jurídica sea obligada tributaria resultará posible que se le imputen ciertos hechos y no cuando se trate de un mero instrumento sin voluntad propia.

Se debe considerar que desde la perspectiva de la doctrina del levantamiento del velo no se pretende destruir o desconocer la personalidad jurídica o considerar nula su constitución, sino añadir la responsabilidad a los socios que abusan de ella. Adicionalmente, se considera una doctrina de aplicación excepcional, de uso restrictivo, que no tolera desconocer sin suficiente justificación los principios que inspiran la regulación de las sociedades. Asimismo, se considera que es una doctrina subsidiaria, ya que es aplicable solo si el ordenamiento no ha previsto expresamente el abuso de la persona jurídica.

Sin embargo, no es difícil imaginar que, en este contexto, la administración tributaria pueda abusar de las posibilidades de calificación y ponga en juego un peligroso arreglo entre forma y contenido, sea por ignorancia o por simple afán recaudatorio. Como resultado práctico se permitiría gravar supuestas capacidades contributivas carentes de tipificación legal, lo cual iría en contra de lo establecido, en concordancia con el “principio de capacidad contributiva”.

Casualmente, recursos presentados ante la Sala Constitucional, en relación con precios de transferencia –aspecto que se comentará más adelante– son un ejemplo de ello, ya que, sin estar claramente considerado en la ley ese hecho generador, la administración tributaria procede a calificarlo y gravarlo, sin respeto al principio de legalidad, con la transgresión correspondiente al principio de seguridad jurídica del ordenamiento.

Así, en lugar de resolver los problemas derivados de conductas abusivas que bien podían ser resueltos por otros medios, el artículo 8 genera una reacción

desproporcionada, lo que ejerce una importante tensión sobre valores tradicionales del Estado de Derecho, tales como la autonomía de la voluntad, la libertad de empresa y la seguridad jurídica.

En relación con el párrafo segundo, “las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente 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”. Este texto no solo permite la interpretación final de la ley, sino que le otorga al intérprete –administración tributaria, en primer término– la potestad calificadora de los hechos que caen bajo el alcance de la ley, facultándole a dejar de lado “estructuras jurídicas inadecuadas” que, a su juicio, no reflejen la realidad económica.

Debido a que la autonomía calificadora faculta al legislador a fijar normativamente el hecho imponible, sin sujetarse a los conceptos del Derecho Privado, esa autonomía concluye con el dictado de la ley que debería ser muy precisa en cuanto a los linderos que delimitan el hecho imponible al que se subordina el nacimiento de la obligación tributaria; sin embargo, al menos en Costa Rica no sucede así con el artículo 8.

De acuerdo con lo indicado por Rodríguez Sandí<sup>86</sup> en su tesis de grado, al no existir una definición expresa de los términos empleados por la norma jurídica y al tener la posibilidad de otorgar a estos, otro significado diferente al establecido

---

<sup>86</sup> Andrea Rodríguez Sandí. *Principio de Realidad Económica- su aplicación en los ajustes por precios de transferencia*. Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. Tesis de licenciatura en Derecho. 2008, 55.

en el ordenamiento jurídico por parte del intérprete, conviene afirmar que con este segundo párrafo se genera también inseguridad jurídica, en vista de que los contribuyentes se enfrentan a una situación de incertidumbre. Tal como ha sucedido ya en la realidad costarricense, puede aplicarse a cualquier negocio jurídico realizado y que el intérprete considere que, bajo la lupa de este artículo, puede calificarlo e interpretarlo, aun cuando se trate de negocios totalmente diferentes. Así se calificarían desde situaciones donde se ha requerido el levantamiento del velo societario, hasta las relacionadas con precios de transferencia.

Importante mencionar que, si un contribuyente ha escogido una vía menos gravosa a través de la economía de opción y que no se encuentra prohibida por el ordenamiento, el intérprete no debería desechar la forma escogida, ya que el artículo seis no permite, por medio de analogía, crear tributos. Por ello no sería aplicable supletoriamente el artículo 20 del Código Civil, sin poder determinarse, de este modo, un incumplimiento tributario material y, por lo tanto, tampoco un delito fiscal.

Asimismo, si en la ley de otra rama jurídica existe una forma jurídica que se utilice al momento de crearse un tributo, todo el ordenamiento debería atender a lo definido por esa ley con respecto a esa forma legal, salvo que la norma indicara, expresa y claramente, una nueva manera de entender dicho término jurídico, a fin de no inducir a error y dudas. Adicionalmente, por referirse al “hecho generador”, elemento esencial del tributo, puede presentarse una violación al Principio de Reserva de Ley en materia tributaria con el texto del artículo 8, por cuanto su

definición está fundamentada en una interpretación y no por medio de una ley, conforme lo establece la *Constitución Política de Costa Rica* y el propio *Código de normas y procedimientos tributarios*, en su artículo 5, inciso a).<sup>87</sup>

Cuando se produce una discrepancia entre la situación jurídica y la situación de hecho o económica del negocio en cuestión; es decir, cuando el fisco pretende que la situación de hecho esté gravada, pese a no estar encuadrada estrictamente en la definición jurídica del hecho imponible, surge una controversia. Las facultades dadas al intérprete-calificador contenidas en el artículo 8, si no se aplican con un criterio de razonabilidad, llevarían como consecuencia a que el negocio jurídico pretendido por los particulares sea dejado de lado a los efectos tributarios y sustituido por el negocio jurídico que interprete el fisco que se ha realizado, lo que origina la obligación tributaria sin necesidad de una declaración formal de nulidad, puesto que no se debe descartar que el negocio original y querido por las partes pueda subsistir a los efectos del Derecho Civil o Comercial.

Para el fisco, la develación de la verdadera naturaleza jurídica del negocio celebrado no requiere de todas las pruebas que solicita el Derecho Civil para hacer caer los negocios simulados o en fraude de ley, sino que por medio de la aplicación del artículo 8 pueden suponer una “realidad”, por lo que la facilidad proveída al fisco, a efectos de interpretar y calificar, debe ser utilizada prudentemente y no apartarse de los principios constitucionales que rigen la materia tributaria.

---

<sup>87</sup> Rodríguez, 56.



El profesor Tarsitano, en sus reflexiones preliminares<sup>88</sup> acerca del “principio de realidad económica”, presentes en el documento *Protección constitucional de los contribuyentes*, publicado por la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Católica Argentina (EDUCA), con la participación de varios autores latinoamericanos, dice que, a pesar de que el tema de la autonomía calificadora reconduce a la etapa prenormativa y se agota con la sanción de la ley, se produce, por las razones apuntadas, un transvase del ámbito de creación de la ley al terreno de su aplicación. En este último se jerarquiza la prevalencia del resultado práctico de la conducta al extremo de elevarlo, a través de la tesis de la realidad económica, como un concepto propio del Derecho Tributario que autoriza a anteponer dicha realidad sobre fórmulas ficticias. Asimismo, señala que la autonomía calificadora faculta al legislador a fijar normativamente el hecho imponible sin sujeciones a los conceptos del derecho privado. No obstante, esta autonomía se agota con el dictado de la ley que debe ser, entonces, muy precisa en cuanto a los contornos que delinear el hecho imponible al que se subordina el nacimiento de la obligación tributaria.

La realidad económica se agota en la ley como referencia teleológica dirigida al intérprete de la norma genérica, pero en el proceso de creación de la norma individual que supone la inclusión de un caso concreto en dicha hipótesis de incidencia, las posibilidades de calificación que posee la administración se circunscriben a los casos de negocios indirectos u otras formas de negocios anómalos.

---

<sup>88</sup> Asorey, Rubén. *Protección Constitucional de los Contribuyentes*. Madrid-Barcelona, España. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2000, 265-277.

Las figuras del abuso de derecho y la simulación no cabe duda de que pueden ser corregidas, pero al tratarse ambas de una violación frontal al ordenamiento jurídico, no es necesario el amparo de norma especial alguna para corregir estos desvíos, que bien encuentran solución al aplicar los principios generales del Derecho.

Dentro del marco del artículo 8, en su tercer párrafo, la administración tributaria puede incurrir en excesos respecto a sus posibilidades para calificar los hechos, con motivo de la amplitud que ofrece, y que ha tenido como consecuencia el hecho de gravar supuestas capacidades contributivas carentes de un tipo legal bajo el cual ubicar. De acuerdo con lo mencionado por Torrealba Navas<sup>89</sup> sobre el criterio de realidad económica:

El contribuyente puede organizar sus negocios de la forma que económicamente mejor le convenga. Asimismo, no está obligado a que esa organización le implique el mayor pago de impuestos posible, por lo que puede buscar aquellas posibilidades legítimas de ahorro fiscal que el ordenamiento tributario permite. De ahí que sea normal que las empresas busquen hacer algún tipo de planificación fiscal.

Frente a esta tendencia natural, el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (CNPT) incluye algunas normas que tienden a proteger al Fisco de los excesos que puedan cometer los contribuyentes en su afán de ahorro fiscal. Sin embargo, muchas veces tales normas y su interpretación por las autoridades fiscales pueden ser fuente de incertidumbre e injusticia en cuanto a cuáles opciones de ahorro fiscal son realmente legítimas y cuáles no.

De acuerdo con la expresión literal del artículo, el hecho imponible es calificado al supeditararlo a la utilización de formas jurídicas *inadecuadas* para

---

<sup>89</sup> Adrián Torrealba Navas. Reparto oculto de beneficios en el ordenamiento tributario de Costa Rica. 1999. (Fecha de consulta 16 de agosto, 2015). Disponible en [http://jaguar.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/Compendio/doctrina/Reparto\\_oculto\\_ben.doc](http://jaguar.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/Compendio/doctrina/Reparto_oculto_ben.doc)

reflejar la completa intención de las partes. Lo anterior lleva a indagar cuándo una forma jurídica se considera inadecuada y la respuesta se deriva de la naturaleza jurídica de los actos y contratos, ya que la licitud o ilicitud en el terreno tributario debería venir dada por la licitud o ilicitud de la conducta en el resto del ordenamiento que, en este punto, no admite divisiones ni parcialidades. Aquí conviene mencionar lo antes comentado, en relación con la causa del negocio jurídico, la que debería ser el elemento principal de análisis del intérprete inicial (administración tributaria) y, posteriormente, de los jueces.

Existe suficiente claridad respecto a que es sustancial poner freno a las formulaciones artificiosas que intentan eludir el impuesto por medio de la creación de una ficción. Empero se pretende, simplemente, evitar sus consecuencias a través de un método que pone en peligro la posibilidad de prever las consecuencias jurídicas de los propios actos y que afecta la seguridad jurídica.

Como sostiene González García, así como se manifiesta Taveira Torres: “en el combate contra el fraude de ley en la fase de aplicación de las normas, lo que debe hacerse no es indagar sobre el significado económico de la operación, sino buscar la naturaleza jurídica del negocio realizado. Es decir, realizar un análisis de la verdadera naturaleza jurídica del contrato, sin traer para nada a colación la realidad económica”.<sup>90</sup>

La falta de claridad y la amplitud en la redacción del artículo 8 ha permitido, por lo tanto, que según el criterio de realidad económica y sin ninguna delimitación

---

<sup>90</sup> Eusebio González García. *La autonomía calificadora del Derecho Tributario. La interpretación de las normas tributarias*. Navarra, España: Editorial Arazandi. 1997, 31 y 55.

de las circunstancias en las que se aplica para un caso u otro, se califiquen e interpreten hechos relacionados con el uso abusivo de la personalidad jurídica, la cual requiere la aplicación del levantamiento del velo societario, además de que se resuelva respecto al tratamiento tributario del *leasing* y en relación con los precios de transferencia, entre otras. Estas actuaciones utilizan un mismo artículo para asuntos tan disímiles que se pone en evidencia la incertidumbre y, por ende, la inseguridad jurídica que genera en los contribuyentes y que facilita, por parte de la administración tributaria, actuaciones arbitrarias y abusivas que permiten el hecho de llegar a poner en vigencia una directriz interna, sin rango de ley y que se apliquen y cobren tributos con base en ella.

Por ello, Torrealba<sup>91</sup> manifiesta que “[...] Dicho de otro modo: la interpretación según la realidad económica tiene su límite natural en la ley, de modo que, si el legislador no introduce hechos y bases imponibles sustitutivos en la regulación material del impuesto, la realización de ajustes como si tales hechos y bases estuvieran regulados en la ley constituye una extralimitación de las facultades administrativas”.

En relación con la jurisprudencia que se comentará en las siguientes líneas, surgen dudas acerca de la forma en que los jueces, en el ámbito nacional, resuelven el asunto de fondo, respecto a temas tributarios, ya que con la evidencia de que la seguridad jurídica y el principio de legalidad están en juego, llama la atención que resuelven con apoyo a las actuaciones de la Administración.

---

<sup>91</sup> Adrián Torrealba Navas. *Precios de Transferencia y Fraude fiscal: El caso de Costa Rica*. Ponencia para las VIII Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, 8 y 9 de octubre, 2015.

En la resolución 4940-2012 del 18 de abril del año 2012, anteriormente mencionada, la Sala Constitucional se refiere a la aplicación de la directriz 20-2003 por parte de la administración tributaria relacionada con precios de transferencia, por lo que dice:

[...] nuestro país no requiere ser miembro de dicho organismo para hacer uso de ciertas reglas o prácticas que contienen un alto grado de consenso, especialmente si, como en el caso que nos ocupa, los artículos 15 y 16 de la Ley General de la Administración Pública establecen los límites a la discrecionalidad, incluso ante la ausencia de ley, que es precisamente lo que ocurre en el presente caso. Coincide esta Sala con la Procuraduría General de la República y el Ministro de Hacienda que se trata de reglas con un alto grado de sometimiento a la ciencia y la técnica, como ocurre en el caso de los principios generales de la contabilidad, donde no sería necesario una ley para llegar a consensos técnicos. En este sentido, aquellos métodos o técnicas permiten llegar a un resultado lo más apegado a la realidad, sin que sea necesario que estén incorporados formalmente al ordenamiento jurídico. (El subrayado no es del original).

Ante lo mencionado en la resolución citada, cabe preguntarse si es una argumentación conforme con la de un Estado de Derecho y si los principios de legalidad y seguridad, al parecer de la Sala, no es necesario que también sean atendidos por las instancias administrativas.

Adicionalmente, es preciso tener claridad en este punto, como comenta Torrealba acerca de si el carácter técnico de las directrices de la OCDE no requiere de la ley para ser adoptado o si es suficiente ese carácter para resolver el problema de la eventual violación de la reserva de ley, porque la aplicación de estas reglas por parte de la administración tributaria permite establecer “hechos generadores”, los cuales conllevan el cobro de impuestos no contemplados en la ley.

Además, es relevante mencionar que, en la legislación tributaria actual, para solicitar al sujeto pasivo cumplir con la presentación de estados financieros auditados, debió indicarse en la ley este requerimiento, con el objeto de poder exigirlo a los contribuyentes, por lo que parece no haber claridad en la forma en que se resuelve.

Adicionalmente, en la resolución en comentario, la Sala establece que:

[...] Dada la autonomía del Derecho Tributario, el artículo 8 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios establece un principio de la realidad económica, el cual, en conjunto con el artículo 12 del mismo cuerpo normativo, establece un rigor importante en la interpretación de los actos jurídicos de los particulares frente a la Administración Tributaria. A juicio de la Sala, es claro el delicado balance entre el interés de la administración tributaria y lo que la doctrina nacional señala en cuanto a la oportunidad del contribuyente al ahorro tributario, de manera que se pueda organizar lícitamente para reducir impuestos... Pero no se debe olvidar que el principio de realidad económica es un principio que opera en forma dual, de manera que es un instrumento de hermenéutica jurídica del hecho generador de la obligación tributaria [...] (El subrayado no es del original).

Respecto a este segundo texto extraído de la resolución, es importante comentar que, si bien es cierto el principio de realidad económica le permite a la administración tributaria llegar a establecer “la realidad”, no por ello puede crear hechos generadores que no se encuentren contemplados en la ley. Además, en el momento en que se dicta esa resolución, la Ley del Impuesto sobre la Renta no contenía, ni actualmente contiene una norma que expresamente faculte al fisco para llevar a cabo ajustes a los precios pactados en transacciones entre empresas relacionadas, los cuales se encuentran acordes con la realidad económica de las empresas. Por el contrario, la Administración establece el precio de mercado como la realidad a la que deben transar dichas empresas.

En la resolución 399-2006 de las diez con cuarenta horas del 28 de junio de 2006, la Sala I estableció lo siguiente:

Esta Sala, por lo demás, en diversos pronunciamientos, con apoyo en las disposiciones 5 y 6 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, ha sido enfática en respetar el principio de legalidad tributaria. Por tal motivo se ha destacado la imposibilidad de crear tributos o exenciones por vía distinta a la de la ley expresa (entre otras, no. 5 de las 15 horas 30 minutos del 5 de enero del 2000). Este postulado implica por ende no solo la unidad del sistema tributario en general, sino a la vez, la seguridad y certeza jurídica en materia impositiva, en tanto el contribuyente puede advertir y conocer con la debida antelación y con la precisión suficiente, el alcance y contenido de las obligaciones fiscales, lo que le resulta relevante para conocer el régimen de sujeción, hecho imponible, base de cálculo, tarifa, entre otros elementos del gravamen. Cabe precisar que además infiere un ámbito material, dentro del cual, se establecen los componentes del tributo que necesariamente, deben ser creados por ley expresa. Se trata de los componentes esenciales y determinantes del tributo, los que forzosamente, deben ser establecidos por el legislador. Entre estos elementos, se encuentran, de manera indefectible, el hecho generador, el sujeto pasivo, la base imponible, la tarifa del tributo, así como período de cobro, según sea progresivo o instantáneo. La intervención de la ley, por ende, es imperiosa en todos aquellos puntos que afectan los derechos y garantías del particular frente a la Administración Tributaria. Escapan de su rigurosidad los componentes meramente procedimentales, tales como mecanismos de recaudación, tramitación, entre otros. No obstante, en cuanto a la tarifa, el Tribunal Constitucional ha establecido la posibilidad de una delegación legislativa, claro está, mediante una ley que establezca de antemano los límites en que este ejercicio puede realizarse. Es el caso del impuesto selectivo de consumo. De allí que la reserva de ley referida pueda calificarse como “relativa”, según lo ha ratificado en varios de sus pronunciamientos dicha Sala, entre otros en las resoluciones nos. 8271-2001, 8580-2001 y 5504-2002 [...]”.

Al comparar la resolución de la Sala I con la anteriormente comentada de la Sala Constitucional, queda duda de si todas las instancias del Poder Judicial llevan la misma dirección respecto a la aplicación de principios manifiestamente establecidos en la *Constitución Política de Costa Rica* y que deberían ser de soporte obligatorio en las resoluciones.

Para justificar lo actuado por la administración tributaria, la Sala Constitucional aduce la “autonomía del Derecho Tributario” y el principio de realidad económica, por lo que es importante recordar que la primera no le otorga una carta abierta y que gran parte de la doctrina nacional e internacional considera que no es necesario el uso de métodos especiales (realidad económica) para la materia tributaria, dado que ésta no se considera de carácter excepcional, y se argumenta que el método genera gran inseguridad jurídica para los contribuyentes, quienes deben sujetarse a las interpretaciones que, de sus actos, lleven a cabo las administraciones.

El abogado tributarista Francisco Villalobos<sup>92</sup> menciona respecto a la autonomía del Derecho Tributario que:

El derecho no está constituido por parcelas independientes, sino que representa una plenitud formada por partes que se interconectan entre sí. Desde un punto de vista Kelseniano, el fundamento de todo desarrollo jurídico encuentra una base común de corte constitucional que a su vez no es más que una especie de contenedor axiológico que pretende informar el resto del desarrollo jurídico de un conglomerado social en el tiempo y el espacio.

Sobre el tema en general, de la autonomía de las ramas del derecho, encontramos interesantes referencias doctrinales:

Ray (Derecho de la Navegación): “La autonomía en el derecho no existe en sentido estricto, porque las sistematizaciones son relativas, con fines determinados, y dependen del fin científico, legislativo, jurisdiccional o didáctico a que se refieren. No se puede hablar de autonomía en abstracto, porque es un concepto doblemente relativo; porque siempre debe predicarse respecto a un fin determinado y relacionarse al sector en cuestión con el ordenamiento jurídico del cual forma parte. El tema de las

---

Francisco<sup>92</sup> Villalobos. *Autonomía del Derecho Tributario*. Curso de derecho Tributario I. (Fecha de consulta 16 de agosto, 2015). Disponible en [http://jaguar.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/Compendio/doctrina/Reparto\\_oculto\\_ben.doc](http://jaguar.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/Compendio/doctrina/Reparto_oculto_ben.doc)



autonomías se vincula a la sistemática jurídica, a la interpretación del ordenamiento y no son científicamente aceptables las independencias por sectores en la ciencia del derecho ni las de su objeto. Es un error considerar las ramas calificadas de autónomas como especie de compartimentos estancos dentro de la unidad del orden jurídico, cuya totalidad como sistema rige el caso [...]"

Villegas (Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario): "Contrariamente a lo que antes pensábamos, estamos ahora persuadidos de que no existe autonomía científica de rama alguna particular de un derecho nacional y de que la admisión de esta posibilidad implica la negación de la premisa de la cual partimos, esto es, de la unidad del derecho [...]"

Adicionalmente, el artículo 8 no ha sido utilizado exclusivamente para "interpretar realidades" relacionadas con los precios de transferencia, sino, como ya se ha mencionado, para resolver asuntos con respecto al abuso de la personalidad jurídica, entre otros, lo que se puede apreciar en la resolución 23 de las 9 horas del 29 de abril de 1977<sup>93</sup> del Tribunal Superior Contencioso Administrativo, en la que, con motivo de una auditoría de la administración tributaria, por ser compañías relacionadas, ya que tenían socios comunes y aun cuando no solo realizaban negocios entre ambas sino con terceros, la Administración procedió a consolidar las declaraciones de renta de ambas compañías, por considerar que una y otra sociedades tenían los mismos socios y que, además, las actividades eran complementarias.

---

<sup>93</sup> Andrea Rodríguez Sandí. *Principio de Realidad Económica- su aplicación en los ajustes por precios de transferencia*. Facultad de Derecho. Universidad de Costa Rica. Tesis de licenciatura en Derecho. 2008, 63-65.

Debido a lo resuelto por la Administración tributaria, las compañías apelaron ante el Tribunal Superior Contencioso Administrativo de aquel momento, el que resuelve de la siguiente forma:

Que por medio de las ficciones de derecho tributario de su hacer reservado, el legislador crea una verdad jurídica distinta de la real a los efectos impositivos; y es así como los ex párrafos 2 y 3- hoy sólo 3, por Ley de Reforma Tributaria [...] del artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre la Renta mandan a consolidar en una sola liquidación los diferentes resultados fiscales de las sociedades [...] cuando tengan actividades similares o complementarias y, además, se dé la circunstancia de que el cincuenta y uno por ciento o más de su capital esté en poder de socios comunes. Por esta ficción, la Ley les da a las sociedades que se encuentren bajo los supuestos enunciados el trato de unidad económica, de unidad de empresa, de un sujeto pasivo único para calcular el impuesto a pagar, independientemente de que en el Derecho común sean personas distintas, con el propósito de evitar que los contribuyentes, por la vía de la constitución de diferentes personas jurídicas, eludan el pago del impuesto por sustracción al quebrarse la escala impositiva, siguiendo el método de fraccionar la renta entre esas otras personas, encubriendo así la realidad económica bajo fórmulas jurídicas, de las cuales la Ley prescinde para atenerse a aquella, a los fines fiscales. (El subrayado no es del original).

El Lic. Biolley Riotte, miembro del Tribunal Superior, redactó un voto salvado en el que declaró la procedencia de la acción de los apelantes, donde indica lo siguiente:

[...] Que, si el propósito del legislador al establecer la consolidación es el de evitar que los contribuyentes, por la vía de constitución de diferentes personas jurídicas, eludan el pago del impuesto por sustracción al quebrar la escala impositiva, siguiendo el método de fraccionar la renta entre esas otras personas, encubriendo así la realidad económica, dicho “propósito” ha de ser evidente, hecho con el ánimo o intención determinada, voluntaria y deliberadamente. Sin embargo, a todo lo largo de la tramitación administrativa y jurisdiccional, dicho “propósito”, en los términos en que lo entiendo, no ha sido puesto de manifiesto ni por los diferentes órganos de

la Administración Impositiva, ni tampoco por el personero estatal en la vía jurisdiccional.

Sin duda, el Licenciado Biolley tuvo la claridad de cómo opera el principio de realidad económica, al considerar que su aplicación debe ser restrictiva, ya que debía comprobarse la intención del contribuyente de querer evadir la carga tributaria.

Con motivo de la anterior resolución, las compañías codemandantes interpusieron un Recurso de Casación, en el que se alega la interpretación errónea y la aplicación indebida de las leyes (leyes infringidas: párrafo 2 y 3 del artículo 15 LISR). Ante lo que la Sala de Casación del momento responde, con base en el Principio de Realidad Económica, que:

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 campo del Derecho Civil, se toma en cuenta la fórmula jurídica. 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 e interesarse tan sólo 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 a que se han sometido [...]** porque la única fuente de la cual deben nacer las consecuencias tributarias es la ley. **Por eso se ha dicho que sólo la apreciación propia del legislador es la que establece cuáles son las consecuencias tributarias de una determinada actividad.** (La negrita no es del original).

La Sala, por lo tanto, declaró sin lugar el recurso, al considerar que, con base en el Principio de Realidad Económica, se le permite al juez “[...] apartarse y prescindir del formalismo conceptual, de las apariencias jurídicas establecidas por las partes **y aplicar la legislación fiscal**, de acuerdo con la realidad de los hechos económicos.” (La negrita no es del original). Consideró que aun cuando se trata de compañías independientes, para efectos del cobro del impuesto, la Ley del Impuesto sobre la Renta de aquel momento, en su artículo 15, permitía la consolidación en una sola liquidación de sus resultados fiscales.

Además de la resolución arriba expuesta, conviene citar lo comentado sobre las potestades de la Administración en una resolución antes mencionada; la 3076-2010 de la Sección VI del Tribunal Contencioso Administrativo, que muy atinadamente dice:

[...] la función medular de la Administración Tributaria se enmarca en la concreción de acciones para tangibilizar un adecuado y sano control del deber contributivo aludido, lo que se concreta en el ejercicio de potestades determinativas y de fiscalización, desarrolladas en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios (en adelante CNPT), las cuales, valga decir, no son irrestrictas y al igual que cualquier otra potestad pública, constituyen manifestaciones del poder público que se hallan sujetas al bloque de legalidad, tal y como disponen el numeral 11 de la Carta Magna, y 11, 12.1, 13, 128 y 158 de la Ley General de la Administración Pública, lo que incluye la sujeción a las reglas de la ciencia, técnica, proporcionalidad y razonabilidad, precisamente a las que hace referencia el numeral 16 de la Ley no. 6227 [...] el conferimiento de esos poderes jurídicos, como toda potestad, constituye no solamente manifestaciones de poder público sino además, verdaderas obligaciones jurídicas para las entidades públicas, ya que exigen la adopción de las acciones que son propias de las competencias asignadas por el ordenamiento jurídico. Ello es inherente a la dimensión positiva del citado principio de legalidad, según la cual, la atribución de potestades para el cumplimiento de fines públicos conlleva la

obligación de ejercitarlas en aras, precisamente, de lograr esos cometidos. Desde ese plano, la fiscalización debida en materia tributaria busca una correcta conducta contributiva de parte de los sujetos pasivos tanto a nivel cualitativo como cuantitativo. Empero, este ejercicio tributario no es irrestricto, está sujeto a límites infranqueables que precisan el desarrollo de tales potestades y que fungen como medidas de aseguramiento del correcto proceder de la Administración, en resguardo de los derechos subjetivos e intereses legítimos de los sujetos pasivos. En materia de fiscalización, verbigracia, el numeral 103 del CNPT refleja la sujeción a los medios y procedimientos legales. En su párrafo inicial, dicho artículo señala: “La Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales.” La norma impone dos cuestiones relevantes para estos efectos: por un lado, reconoce la amplia potestad de la Administración para ejercer su marco fiscalizador, que tiene por norte la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias; y por otro, señala que tal proceder debe darse en el marco de los procedimientos y medios legalmente establecidos. Lo anterior constituye una garantía para el contribuyente, quien por aspectos de certeza jurídica debe conocer de antemano cuáles son los mecanismos que la Administración puede utilizar a fin de fiscalizar o verificar su situación, y a la vez, un reconocimiento de la armonía de la norma con el mencionado principio de legalidad, toda vez que hay una remisión expresa a los procedimientos legales.

Es importante mencionar, respecto a la aplicación del artículo 8, para los casos en que se ha considerado necesario usar la doctrina del levantamiento del velo societario, que no se trata de desconocer la personalidad aparente de la entidad, de forma que se actúe solo en perjuicio de quien ha creado una persona jurídica o la ha utilizado para fines abusivos o fraudulentos, con el objeto de que no perjudique esa práctica jurisprudencial a las que no realizaron tal conducta abusiva, como son terceros que no forman parte de la sociedad y solo atienden el elemento externo de la existencia de una sociedad anónima debidamente inscrita en el registro mercantil.

Con las resoluciones anteriormente transcritas, tanto la Sala Primera como el Tribunal Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia consideran que el artículo 8 del CNPT y el principio de realidad económica contenido en dicha norma representan un criterio que permite a la administración tributaria prescindir de las verdades formales y adentrarse en la relación privada, con el fin de averiguar el negocio subyacente “verdadero” y determinar si la única intención del contribuyente ha sido minimizar las cargas impositivas.

Se puede apreciar, además, que no existe total claridad de que es un método de aplicación excepcional y que su uso indiscriminado atenta contra algunos de los principios constitucionales, en especial el de legalidad y el de seguridad jurídica, bastiones de un Estado de Derecho. Lo anterior porque permite al intérprete ir más allá de donde la ley no llega, apartándose, por lo tanto, del principio de legalidad y de la seguridad jurídica.

## **Capítulo IV: Análisis comparativo de la normativa y jurisprudencia civil y fiscal costarricense, iberoamericana y de los Estados Unidos de América, que aplique la doctrina del levantamiento del velo y los precios de transferencia y permita establecer la necesidad de normativa expresa**

### **4.1 Aplicabilidad de la doctrina del levantamiento del velo societario y de los precios de transferencia para efectos fiscales en la normativa y jurisprudencia de Argentina, España y Estados Unidos**

La doctrina del levantamiento del velo societario, en los países a estudiar, está estrechamente ligada al concepto de fraude. Como se verá, muchos de los casos comentados tienen relación directa o indirecta con el fraude. Por ejemplo, la doctrina del “*disregard of legal entity*”, en los Estados Unidos, forma parte de una ley antifraude; de la misma forma, la Corte Suprema de Argentina ha establecido el fraude como uno de los requisitos para considerar que existió abuso de la personalidad jurídica.

Esta tendencia comúnmente usa el concepto de fraude como elemento determinante para el levantamiento del velo societario, lo que ha contribuido a la derivación de nociones de considerable importancia y ha llevado a una inusual convergencia de decisiones dictada en países con diferentes tradiciones legales, como Argentina y España, con raíces en el derecho romano y los Estados Unidos, con sus orígenes en el “*common law*”.

En lo que se refiere a los precios de transferencia, se verá que es un tema actual y se considera necesario incorporarlo en la legislación de los países occidentales. En general, es relativamente joven, por lo que su desarrollo en la

legislación y jurisprudencia de los países -en especial de los que serán revisados- es bastante reciente o no existe.

#### **4.1.1. Argentina**

##### **4.1.1.1. Levantamiento del velo societario**

De acuerdo con Figueroa,<sup>94</sup> diversos ejemplos en Latinoamérica expresan los significativos esfuerzos que los tribunales superiores de justicia han desarrollado, en el interés por encontrar conexiones entre la doctrina tradicional de abuso del derecho y la doctrina del levantamiento del velo, aplicada desde muy antigua data en los Estados Unidos de América.

El autor considera que estos tribunales entienden “su potencial uso como una respuesta legal eficiente a los abusos del escudo corporativo” que, en el caso de Argentina, uno de los países con mayor desarrollo legislativo y jurisprudencial al respecto, hasta 1984 la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo era una decisión exclusivamente jurisprudencial; es decir, no había en la legislación de ese país una norma que dejara sin efecto la separación de patrimonios, socios-persona jurídica y que modificara la responsabilidad limitada de los socios.

Como un ejemplo de este proceder, en 1965, la Corte Suprema de Argentina falló, en un caso pionero (Pontremoli S.A. versus Rosmar S.R.L. y otros), cuando levantó el velo corporativo, con base en el concepto de abuso del derecho. En este caso, la corte decidió desestimar la forma de la persona jurídica y levantar el velo de la ficción legal corporativa, para poner de manifiesto los fines de los miembros propietarios, resguardados por la máscara de la persona jurídica.

---

<sup>94</sup> Dante Figueroa. *Levantamiento del velo corporativo latinoamericano aspectos comparados con el derecho estadounidense*. Santiago, Chile: Editorial El Jurista. 2011, 105-106.



Desde 1984, Argentina dispone en su legislación de artículos que permiten la posibilidad del levantamiento del velo societario; sin embargo, como ya se indicó, tradicionalmente, esta doctrina había sido aplicada, de forma similar a otros países latinoamericanos y a los Estados Unidos, con base en una decisión que recaía sobre los tribunales de justicia.

A efectos de ubicar apropiadamente el contexto legal argentino, en relación con el levantamiento del velo, se aprecia que, en su Código Civil, artículos 31 y 32, el legislador argentino ha asumido la sociedad como instrumento fundamental de la economía moderna y reconoce personalidad jurídica al ente resultante de la voluntad de los socios fundadores cuando sean los tipos previstos y cumplan los formalismos exigidos.

Se trata de una persona reconocida por el legislador como sujeto de derechos y obligaciones con patrimonio propio y diferenciado del de sus socios, con el que responderá ilimitadamente frente a sus acreedores, lo que implica una separación de patrimonios entre el ente y sus socios, así como una limitación a la responsabilidad de estos. Dicha limitación no es un "principio absoluto", sino la primera regla del juego de las sociedades capitalistas.

Aunque la técnica del levantamiento del velo se encuentra en el limbo de la creación judicial del Derecho en la mayoría de los ordenamientos jurídicos, de acuerdo con González Castilla,<sup>95</sup> la normativa societaria argentina ha recogido la posibilidad de transgredir la personalidad jurídica societaria con el párrafo tercero del artículo 54 de la Ley 19.550, Ley de Sociedades Comerciales (LSC).

---

<sup>95</sup> Francisco González Castilla. *Ponencia presentada en el XI Congreso argentino de Derecho Societario, VII Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa*, celebrada en Mar del Plata, Argentina. 2010, 391-407.

El artículo en mención dice:

### **Dolo o culpa del socio o del controlante**

ARTICULO 54. — El daño ocurrido a la sociedad por dolo o culpa de socios o de quienes no siéndolo la controlen constituye a sus autores en la obligación solidaria de indemnizar sin que puedan alegar compensación con el lucro que su actuación haya proporcionado en otros negocios.

El socio o controlante que aplicara los fondos o efectos de la sociedad a uso o negocio de cuenta propia o de tercero está obligado a traer a la sociedad las ganancias resultantes siendo las pérdidas de su cuenta exclusiva.

### **Inoponibilidad de la personalidad jurídica**

La actuación de la sociedad que encubra la consecución de fines extrasocietarios constituya un mero recurso para violar la ley, el orden público o la buena fe o para frustrar derechos de terceros, se imputará directamente a los socios o a los controlantes que la hicieron posible, quienes responderán solidaria e ilimitadamente por los perjuicios causados.

De acuerdo con su criterio, este artículo no ha eliminado los problemas inherentes a la doctrina, pues sigue aferrada a conceptos jurídicos más o menos indeterminados, como fraude, abuso o buena fe, que deben ser aplicados por el juez al caso concreto. González considera que el amparo legal permite la aplicación sin reparos de la inoponibilidad, lo que no quiere decir que se haya convertido en un remedio general, pero existe un amplio margen de discrecionalidad judicial, semillero de inseguridad jurídica y polémica.

Es relevante comentar que para aplicar el artículo 54, párrafo 3, debe concurrir una actuación de la sociedad que lo desencadene. El supuesto de hecho de la norma no se refiere, a primera vista, al abuso de la personalidad por los socios, sino al desarrollo, por parte de la compañía, de alguna de las conductas

sancionadas, cuya realización comprueba que ha existido un comportamiento abusivo. En este punto se debe mencionar que la disposición no sanciona la conducta de los órganos sociales, sino del consorcio como persona, a la vez que suspende la responsabilidad limitada de los accionistas. Sin embargo, si los administradores, en el desempeño de sus funciones, actuaran fraudulentamente, su conducta no podría ser reprimida al recurrir a este artículo.

De acuerdo con González, se debe tratar de una actuación tipificada por la Ley. Desde este punto de vista, una vez normativizada la inoponibilidad de la persona jurídica en el derecho positivo, se trata de un *numerus clausus*, pues los tribunales no podrían extender un precepto "sancionatorio" o restrictivo más allá de lo establecido en la norma. No obstante, el elenco del precepto es suficientemente amplio, de forma que incluirían los que siempre han sido casos típicos en derecho comparado: violación de la ley, quebranto de las obligaciones contractuales y perjuicio fraudulento de terceros.

Adicional a la legislación antes comentada, los tribunales de la República Argentina han procedido a aplicar la doctrina del levantamiento del velo en aquellos casos en que se presentan características consideradas como elementos que pueden hacer dudar de la utilización de la sociedad o conjunto de sociedades. En Argentina, aquellos casos en los que ha habido fraude a la ley, cuando media el engaño, cuando haya abuso del derecho, simulación, fines ultra societarios, confusión de patrimonios y negocios, infracapitalización e insolvencia dolosa, entre otros, elementos acompañados de fraude o abuso del derecho, entonces los

tribunales proceden a aplicar el levantamiento del velo societario, ya se trate de casos relacionados con derecho laboral, de familia o fiscales.

Con respecto al artículo 54 de la LSC, González Castilla opina:

No creemos, aunque reconocemos que puede ser opinable, que la normación del levantamiento del velo suponga que deba prescindirse de su carácter excepcional y subsidiario. Para que se mantenga la seguridad jurídica, la solución excepcional (no reconocer que la sociedad es un sujeto de derecho independiente) debe utilizarse cuando no quede más remedio, so pena de afectar al tráfico mercantil y resentir la publicidad derivada del propio Registro de Comercio.

Adicionalmente, este artículo contempla la doctrina *ultra vires*; aquella que considera nulos los actos que realicen los apoderados de una sociedad mercantil, por ejemplo, y que no están contemplados expresamente en el objeto social.

Esta doctrina es adoptada de forma significativa en Argentina, por lo que se contempla tanto en la legislación antes mencionada como en resoluciones jurisprudenciales, como elemento para levantar el velo. En esas resoluciones se analiza este concepto bajo el título de “fines extrasocietarios” o *ultra societarios*.

El párrafo 3 de la ley antes mencionada tiene como finalidad castigar conductas que permiten que una acción ilegítima se “enmascare” bajo un manto de legalidad, por lo que elimina la responsabilidad limitada que caracteriza a las personas jurídicas para hacer responsables de sus actos a los accionistas de la sociedad pantalla.

La razón utilizada para sustentar la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en casos *ultra vires* es que, al no cumplirse con los requisitos establecidos por la legislatura que otorgan el beneficio de la

responsabilidad limitada, los representantes quedan sujetos a las normas generales que imponen responsabilidad solidaria e indivisible.

Sobre este aspecto es importante enfatizar que, aun cuando la mayor parte de los asuntos resueltos en los tribunales son producto de una conducta ilegal, puede no existir intención de los socios de incurrir en fraude, sino que el abuso de la personalidad puede derivar de la dinámica de la realidad, de situaciones en que el fenómeno es una consecuencia, no un objetivo de la constitución del ente.

También, la simulación se encuentra en el centro de la conducta reprochable. El artículo 333 del nuevo Código Civil y Comercial argentino (2015), claramente establece que “la simulación tiene lugar cuando se encubre el carácter jurídico de un acto bajo la apariencia de otro [...]”. El artículo 59 de la Ley de Sociedades Comerciales, por su parte, requiere de un “acto de la compañía” para que el levantamiento del velo tenga lugar, como ya se mencionó anteriormente.

Ciertamente, la doctrina de la desestimación de la personalidad jurídica recoge las soluciones aplicables al vicio en la causa del negocio jurídico propia de los negocios simulados e ilícitos, artículo 333 del nuevo *Código Civil y Comercial*, abuso del derecho artículo 1071 y fraude, artículos 338 y 339, de manera tal que tiene su fundamento en un vicio del negocio jurídico que lo invalida.

Dicho de otro modo, cuando en el negocio jurídico societario o asociativo está viciada la causa, ya se trate de un negocio simulado ilícito, un negocio fraudulento o abusivo, la normativa permite descorrer el velo de la personalidad y, por ende, se imputa al controlante, o no se aplica la división patrimonial entre personas jurídicas y sus miembros; es decir, cae su principio de irresponsabilidad,

artículo 144 del Código Civil y 58 y 59 de la ley 19.550, por lo que se extiende la responsabilidad al controlante.

Adicionalmente, Argentina ofrece un ejemplo actual de que la noción de “capitalización insuficiente” o infracapitalización es un criterio utilizado por los jueces para el levantamiento del velo, pero en conjunto con la doctrina del abuso del derecho. Si bien es cierto, en la mayoría de las legislaciones no se encuentra establecido un monto de capital mínimo para conformar una sociedad, aunque para ciertas actividades sí lo está, tales como bancarias, bursátiles, etc., para lo cual, un ente regulador verifica que el capital aportado sea real.

Algunos ejemplos de la aplicación del levantamiento del velo con base en las distintas causas se aprecian en la jurisprudencia argentina. Así, por ejemplo, en 1971, a un sindicato que había sido declarado en quiebra y que liquidó la razón social y se constituyó bajo una nueva razón, con el propósito de evadir responsabilidades de la seguridad social, la Corte Suprema de Argentina aprobó el levantamiento del velo de la nueva persona jurídica constituida, declarando civilmente responsable a la entidad del sindicato extinto.

Respecto a los grupos económicos, el primer registro acerca de una decisión judicial argentina que aplicó la doctrina del levantamiento del velo corporativo es el caso de la quiebra de la Compañía Swift de la Plata, S.A.<sup>96</sup>, del año 1973, caso en el que la Corte Suprema de Argentina se fundamentó en el concepto de “realidad económica” para estimar recíprocamente responsables a

---

<sup>96</sup> Dante Figueroa. *Levantamiento del velo corporativo latinoamericano aspectos comparados con el derecho estadounidense*. Santiago, Chile: Editorial El Jurista. 2011, 127.

compañías que legalmente eran independientes, pero en la realidad económica eran una sola.

En este caso, una quiebra, de acuerdo con lo indicado por Figueroa en su libro, se negó la homologación del acuerdo preventivo aprobado por la junta de acreedores de Cía. Swift de La Plata S.A., en tanto se consideró que integraba el “Grupo Deltec”, ya que este es “un solo grupo económico que opera con sus intereses confundidos, en el que la conducción económica diferenciada ha desaparecido y se ha hecho necesario penetrar en la personalidad societaria”, por ello se extendió la responsabilidad a Deltec International Limited y a Deltec Argentina SAFM, por la quiebra decretada a la Cía. Swift de La Plata S.A., confundiéndose los patrimonios de la sociedad dominante (Deltec International Limited) y las demás, lo que permitió que la ejecución colectiva se hiciera efectiva sobre todos los bienes del grupo.

Al respecto, la Corte manifestó que “ya no pueden distinguirse los bienes de cada sociedad por hallarse confundidos sus patrimonios”. La teoría de la unidad económica establecida por la Corte Suprema de Argentina en el caso de Compañía Swift, como motivo para levantar el velo societario, fue pionera en el sentido de que no incluyó ningún requerimiento de fraude o mal uso de la estructura corporativa.

Producto de esta resolución, la Corte creó un esquema de responsabilidad civil objetivo para compañías que pertenecen al mismo grupo o unidad económica. Posteriormente, en 1976, la Corte revirtió la decisión, aunque siguió utilizando los “conceptos de instrumentalidad, *alter ego* y mandato, inmersos en la teoría del

velo corporativo en los Estados Unidos”. Adicionalmente, requirió prueba de fraude o negligencia desde la perspectiva de la corporación demandada, desviándose de la regla de responsabilidad objetiva establecida en 1973.

En 1976, se dictó la Ley de Contrato de Trabajo de Argentina, la que contenía en su artículo 31 una clara aceptación de la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, en correspondencia con algunos aspectos relativos a grupos económicos, específicamente en asuntos laborales.

Sin embargo, aun cuando en el caso de la mezcla de bienes de compañías relacionadas en el contexto de grupos económicos se ratificó la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo<sup>97</sup>, un juez de la ciudad de Buenos Aires, de primera instancia, en lo comercial, en el año 2006 rechazó aplicar el levantamiento del velo fundamentado en la falta de una disposición legal expresa que lo facultara a hacerlo.

En el ámbito tributario y según el caso del que se trate, la administración tributaria puede llegar a conclusiones, ya sea por la aplicación de la teoría de la penetración del velo societario, a través de la jurisprudencia, así como por interpretación a través del principio de la realidad económica contemplada en la Ley de Procedimiento Tributario 11683 y sus modificaciones. En su artículo 1 prescribe la aplicación del principio para la interpretación de las normas tributarias y, en su artículo 2, prevé la aplicación del principio, para la caracterización de los actos y las transacciones de los contribuyentes; es decir, para la determinación de

---

<sup>97</sup> Magaly Perreti. *Los Negocios Jurídicos Simulados y el Levantamiento del Velo Societario*. Caracas, Venezuela: Ediciones Liber. 2007, 99.



los hechos, la que persigue que lo que se debe tener en cuenta es el fondo real de la persona jurídica.

Esta ley dota a la Administración de una herramienta sencilla y certera a la que puede recurrir, en caso de sospecha de conductas elusivas y cuando los negocios instrumentados por las partes se hayan realizado en fraude a la ley, simulación, abuso del derecho o cualquier forma jurídica que no corresponda con el Derecho Privado, le otorga a la Administración la potestad para desconocer dichas formas, considerando la situación económica real como enmarcada en las formas que el Derecho Privado aplicaría, con base en la “intención real de las partes”.

Respecto a la aplicación de este artículo por parte de la administración tributaria, Lalane<sup>98</sup> dice que, si los actos realizados por las partes han respetado su causa típica y no se han desviado de su finalidad atribuida, por estar a derecho conforme con el derecho privado, generarán las consecuencias jurídicas previstas por el ordenamiento y la Administración estará imposibilitada para recurrir a la potestad recalificadora que la ley le otorga, ya que no habrá fraude a la ley ni simulación.

#### **4.1.1.2. Precios de transferencia**

En Argentina, las normas sobre precios de transferencia se encuentran contenidas, principalmente, en la legislación del Impuesto a la Ganancias (LIG), en la ley 25063 de diciembre de 1998.

---

<sup>98</sup> Guillermo Lalane. *El Fraude a la Ley Tributaria y Economía de Opción. Interpretación Económica de las Normas Tributarias*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, SRL. 2004, 220.

Dichas normas se fundamentan fielmente en los Lineamientos de Precios de Transferencia de la OCDE (*Transfer Pricing Guidelines*). Esta legislación adopta la “regla del mejor método”; es decir, que las empresas obligadas deben aplicar todos los métodos disponibles y elegir el que mejor se adapte a su operatoria y obtenga resultados más confiables.

Las normas de Precios de Transferencia surgen de los artículos 14, 15, el artículo 15 agregado y el 130 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y del Decreto Reglamentario N.º 1037/2000 del Poder Ejecutivo Nacional y la Resolución General Nro. 1122/2001 y sus modificatorias de la Administración Federal de Ingresos Públicos (“AFIP”). Supletoriamente, se suelen utilizar los lineamientos de la OCDE, en materia de Precios de Transferencia.

Las reformas tributarias efectuadas a la Ley de Impuesto a las Ganancias desde el año 1998 y hasta la actualidad (Ley N.º 25.063, Ley N.º 25.239, Ley N.º 25.784) han introducido importantes modificaciones hasta llegar a la normativa actual. Posterior al dictado de la mencionada ley, se publicó el decreto reglamentario 1037/00 (B.O. 14/11/00) que termina de definir varios aspectos no contemplados en la legislación vigente hasta dicho momento, como son la descripción de los métodos o los criterios de comparabilidad, entre otros.

Adicionalmente, como pauta para las presentaciones y las obligaciones formales, se establece la Resolución General 1122/01, luego modificada en varias oportunidades que, en general, es consistente con los lineamientos de la OCDE.

El artículo 8 de la LIG se refiere, esencialmente, a operaciones entre empresas no vinculadas, pero en los últimos años se incorporaron normas

respecto a operaciones entre empresas vinculadas o entre empresas residentes en Argentina y otras en paraísos fiscales.

Por su parte, la LIG actual define que las transacciones entre un establecimiento con persona física o entidades vinculadas, domiciliadas en el exterior serán consideradas, a todos los efectos, como celebradas entre partes independientes cuando sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre entes independientes. Si tales prestaciones y condiciones no se ajustan a las prácticas del mercado para sujetos independientes, serán ajustadas.

Las transacciones con personas físicas o jurídicas domiciliadas, constituidas o ubicadas en los países considerados no cooperadores a los fines de la transparencia fiscal (antes de baja o nula tributación) que indique la reglamentación, no serán consideradas ajustadas a las prácticas o a los precios normales de mercado entre partes independientes. Es decir, se considera a estas transacciones como las operaciones con sociedades vinculadas del exterior.

Importante destacar que la legislación argentina no admite la celebración de “Acuerdos Anticipados de Precios” internacionalmente conocidos como APAS (*Advanced Pricing Agreements*). Estos acuerdos, que existen en la mayor parte de los países que tienen legislación específica sobre Precios de Transferencia, permiten que el Fisco y los contribuyentes convengan de forma anticipada la metodología que aplicarán para verificar que la operatoria con vinculados sea en condición “*arm’s length*”.

## **4.1.2. España**

### **4.1.2.1. Levantamiento del velo societario**

De acuerdo con lo revisado en textos dedicados a este tema, en España, una de las primeras y más acertadas contribuciones para la formulación de la doctrina del levantamiento del velo tiene su génesis en la obra de Federico de Castro, quien denunció los abusos producidos a través de la figura societaria. Este autor señaló que, como reacción, los tribunales debían levantar el velo de la sociedad, aunque de forma prudente y solo cuando lo exige el sancionar el uso de la forma de la persona jurídica para escapar de la aplicación de otras disposiciones legales.

Esta doctrina constituyó en España, como se ha mencionado, una técnica de interpretación judicial, en vista de que no existían, hasta hace poco tiempo, preceptos legales que expresamente la contemplaran, por lo que fue aplicada por los tribunales españoles, bajo una primera fase conocida como doctrina de terceros.

Es con la sentencia TS 28-5-84 del Tribunal Supremo Español que se aplicó lo que se denomina la doctrina del levantamiento del velo, la cual contiene la ponderación entre las formas externas de las personas jurídicas y la protección del tráfico jurídico, de modo que permite a las autoridades judiciales penetrar en el verdadero substrato material para evitar que se perjudiquen intereses y derechos de terceros bajo dichas formas.

Los puntos esenciales de dicha sentencia son los siguientes:

- a) Conflicto entre seguridad jurídica y justicia.
- b) Aplicación por vía de equidad y acogimiento al principio de buena fe.

c) Fraude a la ley.

A partir de esta sentencia, reiteró la aplicación de esta teoría en posteriores resoluciones, esencialmente en el orden civil y, en menor medida, en el ámbito laboral. La fórmula empleada por la sentencia TS 28-5-84 ha sido objeto de evocación por las audiencias provinciales y los juzgados de primera instancia, quienes han procedido a aplicar la doctrina de levantamiento del velo, de manera que se concede el derecho de indagar la verdadera esencia o el substrato personal de la entidad jurídica.

Por ende, la jurisprudencia española ha definido cinco supuestos de aplicación de esta teoría:

a) Abuso de las formas jurídicas o utilización en fraude a la ley.

b) Identidad de personas o esferas de actuación o confusión de patrimonios, lo que se muestra en la existencia de una comunidad de gestión, intereses y beneficios.

c) Control o dirección efectiva externa.

d) Infracapitalización o descapitalización societaria.

e) Cualquier otra circunstancia que evidencie que la constitución de la sociedad se trama en fraude a la ley o en abuso de un derecho.

La aplicación de la doctrina del Levantamiento del velo en el ámbito tributario español se fundamenta en tres figuras que pretenden poner en evidencia al hecho mismo traducido en evasión fiscal:

a) Fraude de ley,

b) simulación y

c) abuso de las formas.

Las anteriores figuras responden a los conceptos de la teoría general del Derecho; sin embargo, en el ámbito tributario tienen efectos singulares, por estar comprendidas en normas interpretativas especiales.

Por ejemplo, en la sentencia del Tribunal Supremo Español del 19 de abril de 2003, el levantamiento del velo se fundamenta en la equidad, el principio de buena fe, la superación del *fraus legis* en perjuicio de intereses legítimos de terceros, en evitar el abuso del derecho y su ejercicio antisocial y en la simulación de actos y contratos, sin que se pronuncie sobre una sólida y concreta base teórica. Dicha sentencia pone en evidencia, entonces, un conflicto, entre la aplicación de la norma jurídica que representa el valor de la seguridad jurídica y los criterios y las disposiciones jurisprudenciales que, excepcionalmente, obstan su eficacia, pero apoyan la justicia o equidad del caso.

En la investigación realizada sobre legislación comparada se encontró que la legislación española, a partir del año 2006, con la aprobación de la Ley 36/2006 del 29 de noviembre, *Medidas para la prevención del fraude*, ha realizado una serie de modificaciones a la Ley General Tributaria (LGT), con el objetivo de regular tanto la utilización aparente de entidades jurídicas, como las transacciones realizadas entre partes relacionadas.

Para ello, introduce dos nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria en la LGT, que poseen un mismo fundamento, con la finalidad de combatir la constitución de entidades jurídicas que sirvan como mecanismo de elusión de la responsabilidad patrimonial y que tienen como presupuesto el uso instrumental de

la persona jurídica para eludir la responsabilidad patrimonial universal por quienes posean el control sobre la entidad.

Importante agregar que, con el propósito de que la ley se encuentre orientada a prevenir el fraude fiscal, se justifica la introducción de esos nuevos supuestos, los cuales afectan tanto la responsabilidad tributaria como la punitiva.

La norma española aprobada deriva del precepto aceptado de forma general y constitucional en la mayoría de los países que dice que “todos” los ciudadanos han de contribuir con las cargas públicas, claro está, en función de su capacidad económica (Ley 36/2006). Por lo que este es el presupuesto base para el deber de contribuir con la hacienda pública y no defraudar al fisco. Ese deber de contribuir, en el caso español, se encuentra en el artículo 31.1 de la Constitución española.

En la exposición de motivos de la ley se explica que:

El fraude fiscal es un fenómeno del que se derivan graves consecuencias para la sociedad en su conjunto. Supone una merma para los ingresos públicos, lo que afecta a la presión fiscal que soportan los contribuyentes cumplidores; condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales; distorsiona la actividad de los distintos agentes económicos, de tal modo que las empresas fiscalmente cumplidoras deben enfrentarse a la competencia desleal de las incumplidoras; en definitiva, el fraude fiscal constituye el principal elemento de inequidad de todo sistema tributario.<sup>99</sup>

---

<sup>99</sup> Agencia Estatal del Ministerio de la Presidencia del Gobierno de España. *Medidas para la prevención del fraude fiscal: documento consolidado BOE-A-2006-20843. Ley 36/2006 del 29 de noviembre de 2006*. Recuperado de Internet el 27 de setiembre de 2015 a las 7:21 horas. Publicado en el Boletín Oficial del Estado (BOE) N.º 286 del 30 de noviembre de 2006. Incluye actualizaciones.

De lo anterior deriva la importancia de evitar actuaciones por parte de los sujetos tendentes a evadir y afectar el sostenimiento de los gastos públicos.

Además, la ley en mención incorpora diferentes medidas que impactan varios impuestos, sectores y legislación, de modo que se encuentran: medidas antiparaíso, medidas contra el fraude en el marco de la estimación objetiva, medidas antitramas fraudulentas en el marco del IVA e impuestos especiales, así como contra el fraude inmobiliario, para evitar el fraude en la recaudación, modificación del proceso administrativo previo al proceso penal por delito fiscal.

La idea de la prevención del fraude se concreta, en esta ley, desde dos ámbitos: la detección administrativa previa a la conducta dañosa; prevención del fraude y la apoyada en la coacción normativa, a fin de que no se realicen ciertas conductas.

Respecto a este último ámbito, la exposición de motivos explica que:

En el ámbito de la reacción frente a las estrategias de fraude en fase recaudatoria, destaca esencialmente la tipificación legal, como supuesto de responsabilidad tributaria, de una medida antiabuso basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo. Esta medida se engarza directamente con los límites y requisitos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha perfilado, con la única salvedad de su novedosa configuración al amparo de la autotutela administrativa, como propios de un supuesto de responsabilidad subsidiaria. La introducción de esta medida antiabuso permitirá a la Hacienda Pública reaccionar contra determinadas estrategias fraudulentas enquistadas en nuestro sistema y tendentes a conseguir, cuando no la exoneración de facto de las obligaciones contributivas, un retardo elevadísimo en su cumplimiento al tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa. Por su parte, las modificaciones introducidas en el ámbito de la responsabilidad por el pago de las deudas tributarias, ante las conductas tendentes a dificultar su cobro, configuran



correctamente el ámbito de esta responsabilidad impidiendo que determinados comportamientos obstruccionistas puedan quedar impunes.

Así rezan los artículos de la ley relacionados con el levantamiento del velo societario, con las modificaciones a la LGT implícitas:

Cinco. Se añaden dos nuevos párrafos g) y h) al apartado 1 del artículo 43, con la siguiente redacción:

g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.

h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial.

En estos casos, la responsabilidad se extenderá también a las sanciones.

Importante mencionar que con este texto legal se le permite a la administración tributaria proceder, en fase recaudatoria, a aplicar medidas como el levantamiento del velo societario que, antes de aprobada la Ley 36/2006, obligaba a recurrir a los tribunales para su aplicación.

Al respecto, Sánchez Huete<sup>100</sup> realiza un análisis de los efectos de haber normativizado la doctrina jurisprudencial y haberla puesto en manos de la administración tributaria directamente, por lo que destaca observaciones de la ley, aludiendo que es lícito para la administración tributaria combatir el fraude. Sin embargo, al instrumentar las medidas que se tomen para combatirlo, se debe tener el cuidado de no caer en parcialidades y de ponderar apropiadamente los efectos de las instituciones y su relación con figuras existentes, para evitar caer en que vayan a pesar más las soluciones parciales y las visiones unilaterales, que la lógica y la coherencia de todo el ordenamiento, sin dejar de lado su coherencia con las libertades cívicas de un estado de derecho, como lo es el estado español.

Asimismo, el autor comenta que la regulación establecida con la ley 36/2006 tiene como antecedente cercano los *Planes de control de la agencia estatal de la administración tributaria* y el *Plan de prevención del fraude fiscal*, elaborados por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, cuyo fin es instituir los criterios fundamentales para la planificación de las actuaciones de comprobación e investigación de la Agencia, para efectos del control tributario. Sobre esos, la Agencia Tributaria establece líneas de actuación en las que destaca la prevención del fraude en fase de recaudación, donde se contextualizan las medidas del levantamiento del velo.

De acuerdo con Sánchez Huete, se trata de un documento empírico elaborado sobre la base de la experiencia gestora y no una reflexión teórica sobre

---

<sup>100</sup> Miguel Ángel Sánchez Huete. *El levantamiento del velo en la nueva LGT. La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio*. Madrid, España: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. 2008, 17-31.

el fraude y sus motivaciones o sus interrelaciones con la política fiscal y la normativa tributaria. Además, parte de una indeterminación gramatical de los conceptos de evasión y elusión, ya que la mayoría de la doctrina asocia elusión a una actitud lícita, relacionada con la economía de opción y evasión al comportamiento indeseado y lesivo; sin embargo, la Agencia Estatal no establece dichas diferencias en sus Planes de Control.

El informe de la Asociación Española de Asesores Fiscales sobre el anteproyecto que dio luz a la Ley 36/2006 afirma que, cuando se habla de fraude tributario, se trata tanto a la elusión fiscal como al fraude entendido como evasión. Se sigue, por lo tanto, la línea tradicional de las normas fiscales para las que son más importante los aspectos meramente recaudatorios, que atender de manera eficaz y efectiva los postulados derivados de los principios de justicia tributaria constitucionalmente establecidos.

Asimismo, consideran que la falta de rigor conceptual del anteproyecto convertido en ley resulta en una conceptualización lata, que confunde y promueve la identificación de quienes pretenden disminuir su carga fiscal bajo mecanismos legales, propiamente con los infractores.

Para Sánchez Huete, el riesgo de haber puesto la interpretación y aplicación respectiva en manos de órganos administrativos -en donde estos poseen intereses partidarios en la solución, al ser los sujetos acreedores- es que no se garantice la excepcionalidad, ni la corrección y justicia de su aplicación, debido a que la responsabilidad subsidiaria basada en el levantamiento del velo se

usa de forma generalizada, en conjunto con la amplia apreciación de esos órganos, de los supuestos que la originan. Por lo anterior, es de gran importancia tener presente que la persona jurídica constituye un agente jurídico central en el contexto de la sociedad económicamente globalizada y las declaraciones genéricas que puedan derivarse de ciertas instituciones pueden generar consecuencias no deseadas que afectan el valor en juego de la seguridad jurídica.

Por lo tanto, la “positivación” de la doctrina del levantamiento del velo, conlleva efectos relacionados de una importancia tal que pueden llegar a perturbar las características y el sentido que dicha doctrina pretende plasmar.

El profesor Sánchez concluye que, en el ámbito tributario, se evidencia cómo ante el conflicto de los valores en juego entre la seguridad jurídica y la justicia, implicación de la doctrina en mención, el legislador se decide por la justicia inferiorizada de la Administración, pero olvida que esta no garantiza la justicia, pues son los tribunales jurisdiccionales los únicos depositarios de esta, de acuerdo con la Constitución española.

Adicionalmente, considera que el normar la doctrina del levantamiento del velo conlleva prescindir de su carácter excepcional y subsidiario, ya que se vuelve una aplicación genérica. Cuando ocurren los supuestos de hecho, implica pasar de una situación de *numerus apertus* a *numerus clausus* en su aplicación. Además, para muchos autores no es necesario establecer una figura normativa para dicha doctrina, ya que se dispone en la ley de figuras tradicionales a las que

se puede recurrir, tales como la simulación, la acción revocatoria o pauliana o la responsabilidad de los socios solidarios, etcétera.

#### **4.1.2.2. Precios de transferencia**

En el caso de las transacciones entre compañías vinculadas, la ley tributaria que regía anteriormente fue modificada con la Ley 36/2006, dado que adaptó la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular, a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, bajo cuya luz, según se comenta en la exposición de motivos, debía interpretarse la normativa modificada.

Dicha reforma se realizó con dos objetivos: la valoración de estas operaciones según precios de mercado (de esta forma se enlaza con el criterio contable existente que resulta de la aplicación en el registro en cuentas anuales individuales de las operaciones reguladas en el artículo 16 del texto refundido de la *Ley del impuesto sobre sociedades*, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004 del 5 de marzo).

En definitiva, el régimen fiscal de las operaciones vinculadas recoge el mismo criterio de valoración que el establecido en el ámbito contable. En tal sentido, la Administración tributaria podría corregir dicho valor contable cuando determine que el valor normal de mercado difiere del acordado por las personas o entidades vinculadas, con regulación de las consecuencias fiscales de la posible diferencia entre ambos valores.

De esta forma, el precio de adquisición por el cual han de registrarse contablemente estas operaciones debe corresponder con el importe que sea acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia, de modo que se entiende como “el valor de mercado”, si existe un mercado representativo o, en su defecto, el derivado de aplicar determinados modelos y técnicas de general aceptación y en armonía con el principio de prudencia.

El otro objetivo es adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las directrices de la OCDE sobre la materia y al Foro europeo sobre precios de transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada.

De esta manera, consideran que se homogenizó el actuar de la Administración tributaria española con los países del entorno, al tiempo que se dotó a las actuaciones para comprobar los hechos de una mayor seguridad al regularse el deber de documentar, por parte del sujeto pasivo, la determinación del valor de mercado que se haya acordado en las operaciones vinculadas en las que interviene.

### ***4.1.3. Estados Unidos***

#### **4.1.3.1. Levantamiento del velo societario**

El concepto de responsabilidad limitada y su efecto han sido precisamente el principal tema o activo sobre la creación de una corporación. Este principio ha sido considerado durante mucho tiempo como una “fuerte política legal” en el derecho estadounidense, por lo que el levantamiento del velo emerge como una

excepción extrema a esa política pública y se basa exclusivamente sobre los poderes de equidad de los tribunales.

En un desarrollo sobre el tema del levantamiento del velo en los Estados Unidos, Figueroa<sup>101</sup> ha indicado que algunos argumentos han sido propuestos para fundamentar la responsabilidad limitada: (1) la necesidad decreciente de los inversionistas de monitorear el gerenciamiento de la corporación; (2) la libre transferencia de las acciones, 3) la eficiencia del mercado, 4) diversificación de la inversión y la inversión en proyectos más riesgosos por parte de la dirección de la corporación. De estos argumentos, quizá el más persuasivo es el basado en la noción de eficiencia, lo que implica que la responsabilidad limitada influye en la disminución de los costos de las acciones y, por lo tanto, estimula la inversión. Íntimamente conectado con este razonamiento se encuentra el llamado argumento “democrático”, que la responsabilidad limitada estimula a los menos pudientes a invertir en negocios basados en las protecciones otorgadas por la forma corporativa de responsabilidad limitada, lo que a su vez contribuye a promover el crecimiento del comercio y de la industria y estimula el espíritu empresarial al restringir los riesgos a la suma de las inversiones efectuadas en un negocio particular.

De la misma manera se mencionan consideraciones de impuestos como fuerzas poderosas detrás de la ofensiva para mantener la responsabilidad limitada en el mundo corporativo. En resumen, los defensores de la responsabilidad limitada sostienen que constituye un subsidio dirigido a fomentar la inversión que

---

<sup>101</sup> Figueroa, 40.

“de otra manera no ocurriría”<sup>102</sup>. La esencia de este argumento es que los acreedores voluntarios tienen la capacidad para evaluar los riesgos generados por la responsabilidad limitada a través de una investigación de la situación financiera de sus deudores potenciales. Los tribunales estadounidenses han reconocido la conexión íntima entre la responsabilidad limitada y la situación económica general del país, ya que esta ha permitido potenciar el desarrollo económico.

En relación con la noción central de la idea de corporación en el derecho estadounidense, las teorías más importantes son dos: la perspectiva contractualista y la noción estatista (N. Butler, *The Contractual Theory of the Corporation*, citado por Figueroa), siendo ésta última la dominante que percibe el proceso de registro de una corporación como un “privilegio” otorgado por el gobierno a sus ciudadanos. De acuerdo con este punto de vista, es el gobierno el que permite el nacimiento de una corporación; por lo tanto, es el gobierno el que posee el poder para regular todos los aspectos relacionados con su existencia. Bajo esta doctrina, el derecho a usar la forma corporativa existe en conjunto con el deber de ejercerlo responsablemente. Así, en aquellos casos en que existe un abuso de la forma corporativa, el gobierno tiene derecho a retirar dicho “privilegio”.

Esta noción, probablemente, ha tenido gran relevancia para el desarrollo del concepto que ha tomado auge, desde hace algunos años, de “responsabilidad corporativa social” como un estándar de conducta para las empresas multinacionales, dentro del actual contexto de fuerte crítica al uso del escudo corporativo por estas entidades. Algunos críticos de la responsabilidad limitada

---

<sup>102</sup> David Millon, citado por Figueroa, 47.



han dicho que esta invita a la irresponsabilidad financiera, pensamiento que ha avanzado bastante terreno en la mentalidad promedio del pueblo estadounidense a lo largo de los años.

Por otra parte, la visión contractualista explica la naturaleza de la forma corporativa como un acuerdo privado entre partes privadas, similar al que existe en cualquier contrato. Esta doctrina sobre la “naturaleza contractual” de la corporación explica que la responsabilidad limitada es un resultado del estado natural de la forma corporativa, esto es, que la responsabilidad limitada encuentra su fuente en la voluntad común y libre de las partes y no en la acción o intervención del gobierno. La teoría también sostiene que los gobiernos deberían respetar este orden, por lo que los tribunales deberían únicamente levantar el velo en casos de violaciones contractuales.

En efecto, el que un tribunal levante o no el velo en un proceso particular depende de la teoría que aplica dicho tribunal sobre la naturaleza jurídica de la corporación. Algunas jurisdicciones estatales dentro de los Estados Unidos han sido más propensas a demoler el escudo de responsabilidad limitada, apoyados en leyes o en precedentes judiciales, en tanto que otras han establecido una defensa firme del velo corporativo.

Importante señalar que, en los Estados Unidos, la Ley de Massachusetts, primera ley sobre responsabilidad limitada que entró en vigencia el 3 de marzo de 1809 y el 15 de marzo de ese mismo año, en el caso *Bank of United States versus*

Deveaux<sup>103</sup> , se produjo la primera resolución judicial en la que se aprobó el levantamiento el velo societario; es decir, es el primer caso en el que se aplicó la doctrina de levantamiento del velo en los Estados Unidos.

En 1839, la Corte Suprema de Errores de Connecticut reconoció que la Corte Suprema de los Estados Unidos había descorrido el velo societario en materias relacionadas con la determinación de la jurisdicción de las cortes, entendido exclusivamente dentro del contexto de temas jurisdiccionales.

En 1892, fue la Corte Suprema de los Estados Unidos la que en *Simmons Creek Coal Co. versus Doran*<sup>104</sup> estableció el fundamento para el desarrollo de la doctrina del levantamiento del velo a nivel de los estados individuales y no a nivel federal.

En 1907, la Corte de Circuito para la División Oriente de Wisconsin expresó la regla general sobre el levantamiento del velo en el caso de *United States versus Milwaukee Refrigerator Transit Co. (U.S. v. Milwaukee Refrigerator Transit Co. 1907. Volumen 145 F. US 1007)*, caso en el que la Corte sostuvo que “una corporación será vista como una entidad legal como regla general, y hasta que surja una razón contraria suficiente”. Luego la Corte sentó las bases para el levantamiento del velo en los siguientes términos: “[...] Pero cuando la noción de entidad legal es usada para derrotar una conveniencia pública, justificar el mal, proteger el fraude o defender el delito, el derecho considerará la corporación como una asociación de personas”. En otras palabras, la decisión tomada en ese caso

---

<sup>103</sup> *Fletcher Cyclopedia of the Law of Corporations*, 2011.

<sup>104</sup> United States Supreme Court Cases, 1892, volumen 142, US 417.

planteó que, en las hipótesis antes señaladas, la corporación debería ser tratada como una sociedad de personas, sujetando a todos los socios a responsabilidad ilimitada y solidaria. Así se aprecia cómo la noción de fraude se encuentra desde los inicios de la doctrina del levantamiento del velo en los Estados Unidos.

A través de los años y en los diversos casos, la Corte Suprema ha considerado otros asuntos como motivo del levantamiento del velo, además del fraude, causar un daño, violar una ley o un deber legal, ser usada en un acto ilegal, deshonesto o injusto. Por su parte, la subcapitalización también formó partes de los aspectos por los que puede levantarse el velo societario en los Estados Unidos.

En 1950, la Ley Modelo de Corporaciones de Negocios estableció como regla subsidiaria del derecho corporativo estadounidense la responsabilidad limitada con dos excepciones: a) que la responsabilidad limitada no sería la regla subsidiaria cuando la responsabilidad ilimitada fuera permitida en la escritura de constitución de la corporación y b) en aquellos casos en que, debido a su propio acto, el accionista ha provocado su propia responsabilidad.

En años posteriores a esa ley, todavía las corporaciones cerradas - convergencia entre propiedad y manejo estricto e inversiones poco diversificadas- dominaban el mercado y sus características determinaban las aproximaciones teóricas y jurisprudenciales del levantamiento del velo, centradas en la creencia de que el riesgo de la pérdida debía ser llevado por el que lo creaba.

Sin embargo, con el surgimiento de corporaciones negociadas abiertamente en el mercado de valores y su mismo dominio, se motivó el replanteamiento de muchos conceptos originalmente analizados en el contexto de las corporaciones cerradas. Esas transacciones públicas introdujeron elementos que complicaron la regulación de las corporaciones en los Estados Unidos, a saber, el 1) gran número de accionistas pasivos; 2) un mercado para transar acciones libremente, 3) bienes suficientes y 4) la responsabilidad extracontractual que puede exceder los bienes de la empresa y que no podía ser asegurable.

Dentro de este marco, es importante mencionar que el levantamiento del velo societario continuó siempre a nivel jurisprudencial, pero casi exclusivamente en los casos de corporaciones cerradas y dentro de grupos corporativos, sin producir mayores cambios en la jurisprudencia.

Con información de casos recabados correspondientes a tres décadas atrás, el profesor de la Universidad de Cornell, Robert Thompson, en el año de 1990 realizó y publicó en la revista de la universidad una investigación cuya evaluación encontró que el velo corporativo en los Estados Unidos fue levantado en corporaciones cerradas con un solo accionista “en casi 50 % de los casos”; para aquellas con dos o más accionistas la incidencia “bajó solo al 46 %” y para las corporaciones con más de tres accionistas, “el porcentaje bajó a 35 %”<sup>105</sup>.

De lo anterior se concluye que el levantamiento del velo ocurre en los Estados Unidos exclusivamente en las corporaciones cerradas. Sin embargo, el

---

<sup>105</sup> Robert B. Thompson. Citado por Figueroa, 56

debate doctrinal con respecto a las corporaciones transadas públicamente es importante. En este punto, cabe mencionar lo que Henry Hansmann, profesor de la Escuela de Leyes de la Universidad de Yale, opina en su libro *Hacia la responsabilidad del accionista ilimitado para agravios corporativos*, editado en 1932, acerca de las decisiones jurisprudenciales del levantamiento del velo y el cual dice: “levantar el velo es simplemente una forma de responsabilidad ilimitada...(y que) la distinción entre un” levantamiento del velo liberalizado” y la “responsabilidad ilimitada” es en gran parte retórica”.

En 1979, la corte federal decidió que el levantamiento del velo debería ocurrir únicamente “en interés de la justicia, cuando lo requieren materias tales como fraude, contravención de la ley o de un contrato, un ilícito público o una consideración de equidad entre los miembros de la corporación”. De esta forma, se agregaron nuevos fundamentos aparte de la noción tradicional de fraude para efectos de levantamiento del velo.

También, se utiliza el denominado “*business purpose test*” o razón de negocios como instrumento para combatir la elusión fiscal, aplicado por los Tribunales para declarar la ineficacia de determinadas actividades, negocios jurídicos o fases de los mismos, debido a que, aun cuando sean verdaderos, si no son apropiados ni necesarios para la empresa y el fin es solo obtener una situación de ventaja tributaria, se descalifica la actividad.

Por su parte, el *business purpose test* exige que el negocio o el contrato societario sea motivado por algún propósito o finalidad económica. Si las

operaciones carecen de un fin comercial autónomo o son artificiosas o inadecuadas al objetivo económico que persiguen, se recalifican.

Algunos autores consideran que este instrumento no es más que una interpretación finalista o teleológica de las normas tributarias, que ha demostrado ser efectiva en la lucha contra el fraude a la ley.

En general, la tendencia en los últimos tiempos ha sido que, según el estado, se aplica un determinado *test* que contiene una serie de factores valorativos, con base en los que, usualmente, los tribunales proceden con el levantamiento del velo societario.

Cabe señalar que los *tests* o factores para determinar su aplicación, en un caso dado, varían ampliamente de estado a estado e, incluso, a nivel federal. En consecuencia, para efectos del derecho comparado, cualquier análisis encuentra el desafío casi insuperable de tratar de identificar los elementos más comunes, a fin de establecer paralelos.

En resumen, el tratamiento legal de la doctrina del levantamiento del velo en los Estados Unidos ha sido enormemente rico durante los últimos cien años y es relevante mencionar que el levantamiento del velo ha sido y es una doctrina estatal en lugar de federal.

#### **4.1.3.2. Precios de transferencia**

Ciertamente, Estados Unidos fue uno de los primeros países en emitir normas específicas sobre precios de transferencia. Existe normativa sobre este tema desde 1917, si bien solo desde la década de los sesenta es que la normativa

tuvo una clara dimensión internacional, como consecuencia de la expansión de sus empresas hacia otros territorios. No obstante, no fue hasta la década de los noventa en la que dicha dimensión fue evidente.

Desde 1934 existe un artículo en su legislación –artículo 482 del *Código de Rentas Federales de EEUU*– que establece la posibilidad de ajustes cuando se detecten ciertos tipos de maniobras que afectan la tributación de la empresa. Luego, el país emitió una importante reglamentación a ese artículo en 1968, que comprende una amplia guía de información para el estudio de los Precios de Transferencia y en la que se incorporaron los primeros métodos que se podrían aplicar para alcanzar el estándar conocido como “*arm’s length*” o bien, que las transacciones se realicen a valores similares a los que se pactaren entre partes independientes.

Entre algunas de las peculiaridades de la regulación anterior, aparte de la presentación anticipada de transacciones *arm’s length* en la declaración anual, se puede mencionar la regla del mejor método y la falta de provisiones con operaciones efectuadas con paraísos fiscales.

Los precios de transferencia presentan un desafío complejo y, a la vez, interesante para las empresas multinacionales, que deben establecer precios adecuados para la transferencia de bienes, servicios, instrumentos financieros e, incluso, propiedad intelectual, entre sus empresas vinculadas.

Estas prácticas de establecimiento de precios se rigen por normas complejas y cambiantes que afectan a las subsidiarias, las cadenas de suministro

y la estrategia competitiva. Las decisiones sobre precios determinan dónde se reconoce la renta. Por lo tanto, esta es una cuestión que preocupa en gran medida al gobierno federal y estatal, porque la distribución de la renta tiene un efecto directo en la recaudación tributaria.

Durante los últimos años, la necesidad e importancia de que exista una documentación de precios de transferencia contemporánea aumentó de manera considerable, no solamente por el proceso en sí, sino por la tendencia en aumento entre las autoridades fiscales de todo el mundo por compartir información.

Las normas del Departamento del Tesoro requieren que los contribuyentes preparen diez documentos principales junto con todos los antecedentes o materiales de soporte cuando se presenta la declaración jurada, los que deben ser actuales. En seguida se exponen los documentos obligatorios:

- Reseña del negocio de la sociedad, comprendidos los factores económicos y legales que afectan los precios de sus productos o servicios.
- Descripción de la estructura de la sociedad, considerando todas las partes relacionadas cuyas actividades son pertinentes en materia de precios de transferencia.
- Los documentos requeridos por las normas del artículo 482 (por ejemplo, la documentación de los riesgos no rutinarios y los acuerdos de participación en los costos).
- Descripción del método seleccionado y el motivo que originó su selección.



- Descripción de los métodos alternativos que se consideraron y el motivo por el cual no fueron seleccionados.
- Descripción de las operaciones controladas (incluidos los términos de venta) y todos los datos internos que se utilizaron en el análisis.
- Descripción de las empresas comparables utilizadas, la manera en la que se evaluó la comparabilidad y los ajustes realizados.
- Explicación del análisis económico y las proyecciones en las que se basaron para desarrollar el método.
- Resumen de todos los datos pertinentes que obtiene la sociedad después del cierre del ejercicio y antes de presentar la declaración jurada.

Se debe considerar que, en el entorno actual, caracterizado por la responsabilidad y la transparencia mundial, junto con la amenaza cada vez más fuerte del aumento de los impuestos, es casi imposible evitar los desacuerdos con las autoridades fiscales.

Es importante mencionar que, en 1979 cuando la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) emitió los primeros lineamientos denominados "*Transfer Pricing Guidelines*", estos se basaron y tomaron como guía a la normativa y la experiencia de los EE. UU.

## **4.2 Análisis comparativo de la normativa y la jurisprudencia costarricenses con la de los países revisados**

### **4.2.1. Levantamiento del velo societario**

Tal como se ha revelado a través de las páginas de este capítulo, no todos los países presentan normativa expresa que regule la aplicación general de la desestimación de la personalidad jurídica, de modo que se determinen los supuestos en los que esta procede. Como se evidenció, en América Latina una de las excepciones a esta situación es Argentina, con la Ley de Sociedades Comerciales, número 19.550, en su artículo 59, la que cuenta con un importante desarrollo legislativo sobre la materia.

Adicional a esas normas, la administración tributaria argentina dispone de los artículos 1 y 2 de la LPT, por medio de los cuales podrá desconocer aquellas formas legales que el contribuyente utilice abusivamente y podrá aplicar la norma tributaria con base en la realidad económica.

En la legislación de los otros países estudiados, la española, por ejemplo, también contempla desde hace varios años -con algunas variantes- casos específicos de levantamiento de velo para grupos de sociedades o en materias como la tributaria, la defensa del consumidor e, incluso la ambiental. A partir del año 2006, dispone de una ley con un amplio abanico de mecanismos coactivos, con el fin de procurar la prevención del fraude fiscal, afectando tanto los aspectos tributarios como los punitivos. Esta legislación establece el mecanismo del levantamiento del velo, no solamente para efectos fiscales, sino para otras ramas del Derecho.

En los Estados Unidos de América se aplica el levantamiento del velo societario únicamente con base en la decisión de sus jueces, aunque la forma de utilizarlo ha sufrido cambios como, por ejemplo, la aplicación de *tests* en los diferentes estados, con el objeto, probablemente, de establecer algún tipo de estandarización al aplicar el levantamiento.

En Costa Rica, una buena parte de la doctrina considera que el sistema jurídico nacional funciona de manera adecuada; pues hace uso de la jurisprudencia para decidir cuándo debe levantarse el velo social en las personas jurídicas, aspecto que, hasta el momento, queda en manos de los jueces de la República. En muchos de los casos, conforme se ha comentado en páginas anteriores, los jueces toman como norma los artículos 20 y 22 del *Código Civil* para realizar el levantamiento del velo, los que regulan todo lo referente al fraude a la ley y al abuso del derecho.

Estas normas, generalmente, son utilizadas en las decisiones jurisprudenciales acompañadas de otras establecidas en la mayoría de las diferentes ramas del derecho; las que complementan lo dispuesto en el *Código Civil* en relación con el abuso del derecho y del fraude de ley.

Por ejemplo, en algunas materias específicas, como en la tributaria (*Código de Normas y Procedimientos Tributarios –CNPT–*, Ley 4755, artículos 8 y 17) y en la de *Defensa del consumidor* (Ley 7472, artículos 32 y 67), se encuentra normativa de aplicación general que permite la desestimación de ciertos atributos

que la ley le otorga a las sociedades, cuando sean utilizadas abusivamente y en daño a terceros.

También existe normativa en otras disciplinas que regulan formas puntuales de levantamiento del velo, tales como las disposiciones referentes a los grupos de interés económico dedicados a la actividad financiera (Ley Orgánica del Banco Central, 7558, artículos 141 a 150) o del mercado de valores (Ley Reguladora del Mercado de Valores, 7732, artículos 30, 54, 55, 71 y 72) o a las prohibiciones para contratar con sociedades vinculadas con funcionarios públicos en materia de contratación administrativa (Ley 7494, artículos 22, incisos c y e) o para otorgar concesiones mineras a sociedades vinculadas con aquellos (*Código de Minería*, Ley 6797, artículo 29), entre otras.

Los artículos antes mencionados del *Código Civil* siempre son la base fundamental para realizar el levantamiento del velo de las personas jurídicas, complementados por el criterio del juez, ya sea de familia, civil, de trabajo, en materia comercial o tributaria, quien determina cuándo debe realizarse esta acción.

Los que critican esta forma de determinar cuándo debe levantarse el velo social y promueven la existencia de una ley específica que regule el levantamiento del velo de las personas jurídicas deben admitir que el sistema utilizado hasta el día de hoy ha dado resultados en el sistema jurídico costarricense durante un largo tiempo. Incluso, existen muchos ejemplos de cómo esta situación jurídica ocurre no solo en la jurisdicción costarricense, sino en la de países con grandes

movimientos comerciales, como, por ejemplo, los Estados Unidos, tal y como se ha expuesto.

En el caso de Costa Rica, el artículo 20 del Código mencionado rechaza actos que, aunque hayan sido realizados conforme a la ley, fueron usados para obtener un resultado contrario a la finalidad de la ley misma o en una forma diferente a aquella autorizada por la ley. Así, todo fraude en contra de la ley es una razón prototípica para invalidar cualquier transacción y el velo corporativo podría ser teóricamente levantado, no solo en Costa Rica, sino en Latinoamérica y en los Estados Unidos, en general, sobre la base de la doctrina del fraude de ley.

En 1997, la Corte Suprema de Costa Rica expresamente reconoció que el ejercicio de los derechos contractuales no puede ser utilizado como una manera absoluta para violar las exigencias de la buena fe o para hacer una burla de la ley. Por ejemplo, Costa Rica ofrece algunas instancias interesantes en las que los tribunales han desestimado la separación formal de distintas corporaciones. Estas decisiones han sido emitidas en casos relacionados con litigios en materia de impuestos, casos que representan destacados precedentes que son relevantes para propósitos de levantamiento del velo en Latinoamérica.

Un ejemplo es el de Tenería Primenca S.A.<sup>106</sup>, en el cual el Tribunal sostuvo que los fondos transferidos a la compañía receptora constituyeron una verdadera

---

<sup>106</sup> Tribunal de Casación Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica. Resolución 00007 del 29 de agosto de 2008, de las tres horas con cuarenta y tres minutos. Consulta realizada el 31 de enero de 2016, a las 11:57 horas en el sitio oficial del Poder Judicial de Costa Rica.

operación financiera, disfrazada como una operación de capital pagado en exceso, la que debía ser tratada por la administración fiscal de esa forma.

De acuerdo con la legislación costarricense, la Administración Fiscal tiene la autoridad para estimar la base imponible si el contribuyente no presenta la declaración jurada del impuesto sobre la renta, si dichas declaraciones están afectadas por falsedad, ilegalidad, son incompletas, si las declaraciones juradas han sido presentadas, pero no existen los libros o registros contables, si la información contable es irregular o defectuosa, si los registros en los libros de contabilidad no han sido actualizados durante los últimos seis meses o la documentación que las soporta no ha sido presentada y si las autoridades fiscales solicitan documentación que no es entregada.

En el caso de Tenería, la falta de documentación que sustentaba el registro contable y la no presentación de los datos solicitados por la administración fiscal produjo una resolución judicial contraria a las alegaciones del demandado, por lo que el tribunal consideró que el capital pagado en exceso no puede ser tomado en cuenta como un aporte de capital o como una contribución a los bienes corporativos cuando ellos no se llevan a cabo sin observar las formalidades necesarias o si no están formalmente registrados a través de la emisión de acciones o si las formalidades necesarias para una contribución de capital conforme a los estatutos corporativos no son observadas.

Por lo tanto, la resolución sostuvo que las “inversiones” efectuadas por una de las compañías en la otra carecían de permanencia, de modo que esas

“inversiones”, en la realidad no constituían préstamos a ser repagados con intereses, sino una simple inversión de capital en la compañía receptora relacionada.

Resulta sustancial comentar que, en materia fiscal, cuando un contribuyente evade impuestos a través de una sociedad en Costa Rica, su responsabilidad fiscal permanece exclusivamente a nivel de la sociedad. Al accionista, como persona física, no se le traslada ninguna responsabilidad. Sin embargo, si se llega a probar objetivamente la culpa por acción u omisión del representante o empleado de la entidad, en caso de existir un acto delictivo, se le responsabilizaría de las sanciones penales establecidas en el *Código de Normas y Procedimientos Tributarios* (CNPT), pero el accionista se mantendría libre de responsabilidad.

Adicionalmente, con las “normas generales antielusivas” contenidas en la legislación tributaria costarricense, las cuales son disposiciones de índole general, ante situaciones “generales” realizadas por los contribuyentes, se otorgan herramientas de correcciones que se traducen en dos normas específicas: a) el Principio de Realidad Económica, bajo el cual la administración tributaria podrá desconocer aquellas formas legales que el contribuyente utilice abusivamente y aplicar la norma tributaria con base en la realidad económica considerada por la Administración y no en la forma jurídica. Por ejemplo, el Dr. Diego Salto<sup>107</sup> cita que: “[...] si el contribuyente utilizó varias sociedades para suscribir contratos, la Administración podrá desconocer dichos contratos y las propias sociedades a fin de cobrar los tributos que considera pertinentes con base en la realidad

---

<sup>107</sup> Diego Salto. Periódico La Nación. Columna Tributaria. 19 de agosto de 2012.

económica del contribuyente y sus transacciones. Tal disposición se regula en el artículo 8 del CNPT”.

La otra norma se refiere a: b) el Fraude de Ley: figura instituida en el *Código Civil*, establece que la norma defraudada se interpreta extensivamente y, la de cobertura, restrictivamente. En este caso, el ejemplo citado por el Dr. Salto es:

Si Juan le quiere vender el carro a Pedro, pero para evitar el Impuesto de Traspaso del vehículo se amparan al contrato societario, en donde Juan aporta el carro a la sociedad y Pedro el dinero del precio, para luego acordar la disolución de la sociedad y en el proceso de liquidación Pedro se adjudica el carro y Juan el dinero. Al final llegaron al mismo punto, pero sin realizar una transferencia real. Cabe advertir que este ejemplo no es aplicable a nuestro país ya que el aporte a una sociedad está gravado, pero resulta ejemplificativo para ilustrar lo indicado.

En este ejemplo y, con base en la norma, el impuesto de traspaso se interpretaría extensivamente y el contrato societario, norma de cobertura, de forma restrictiva, por lo que la Administración puede proceder a cobrar el impuesto, aun cuando la transacción no se realiza directamente.

También, en el CNPT se lograron resultados similares a lo antes descrito, con el llamado *principio de no afectación de la obligación tributaria*, el cual establece que las consecuencias en otras ramas del Derecho son irrelevantes para efectos fiscales. Igual sucede cuando la administración tributaria consolida la carga fiscal de “grupos económicos” en los procesos de fiscalización, si considera que ha existido un abuso en las formas societarias.



Lo anteriormente expuesto revela que aun cuando la legislación costarricense no dispone de normas específicas que contemplen la aplicación del levantamiento del velo societario, en el campo del derecho tributario se dispone de diferentes medios normativos que permiten a la Administración hacer valer sus derechos, cuando el sujeto pasivo ha hecho uso de las personas jurídicas de forma abusiva o fraudulenta.

#### **4.2.2. Precios de transferencia**

Con respecto a las legislaciones de los diferentes países occidentales, el proceso de normar o establecer en la legislación de las naciones disposiciones que regulen estos aspectos ha sido relativamente reciente.

Estados Unidos es el primer país en poner en vigencia una norma que regula este tipo de transacciones en su legislación y, con la OCDE, se da un fuerte apoyo para institucionalizar, en los países miembros, estos mecanismos de control de transacciones entre compañías relacionadas. Cabe agregar que la OCDE se fundamenta en la legislación norteamericana para iniciar su proceso.

En la República Argentina se incorporaron normas para regular los precios de transferencia con la Ley del Impuesto a la Ganancias, N.º 25.063, desde el año de 1998. Esta normativa le permite al fisco controlar las transacciones entre compañías relacionadas, en especial cuando alguna de ellas se encuentra ubicada en el extranjero, así como cuando el país en donde se ubica es de baja fiscalidad.

Para la administración tributaria argentina, si las operaciones entre partes relacionadas no se realizan de acuerdo con los términos y las condiciones normales entre partes independientes, las transacciones deben ser ajustadas según las normas sobre precios de transferencia.

España, por su parte, con la reforma establecida en la ley 36-2006, ajusta su legislación en precios de transferencia a lo vigente en el contexto europeo, de acuerdo con el Foro Europeo sobre Precios de Transferencia y, en especial, con los lineamientos de la OCDE.

En Costa Rica, el proceso para incorporarse como miembro de la OCDE sigue su curso y en el interín, el Gobierno ha incluido algunas de las normas de esa organización, en proyectos de ley planteados ante la Asamblea Legislativa, con el fin de seguir adelante en ese proceso de adopción de los lineamientos de la OCDE y su inclusión en la legislación, los cuales, aun cuando han pasado por una suerte de contratiempos y discusiones -situación explicada en capítulos anteriores, vía decreto en el año 2013- el Poder Ejecutivo puso en vigor disposiciones que se caracterizan por seguir esos lineamientos y prácticas requeridos por la OCDE y que son de aplicación usual en los países miembros de esta organización.

## **Conclusiones y Recomendaciones**

### **Conclusiones**

La personalidad jurídica se reconoce sobre la base de ciertos presupuestos que el legislador ha considerado dignos de protección, tanto porque agrupa esfuerzos colectivos, como porque tutela fines de interés general que trascienden los intereses individuales, para lo cual deben tener perdurabilidad, con el objeto de conseguir resultados más amplios que los que una persona física, por sí misma, pudiera conseguir.

En Iberoamérica, así como en prácticamente todo el mundo occidental, uno de esos presupuestos es la responsabilidad limitada, la cual ha tenido aceptación unánime en las jurisdicciones latinoamericanas desde su inserción misma en el siglo XIX, por lo que se puede afirmar; sin duda, que no existe siquiera una jurisdicción latinoamericana que no consagre de alguna manera la institución de la responsabilidad corporativa limitada.

Como se evidenció a través de esta investigación, la responsabilidad limitada es uno de los presupuestos base para el desarrollo de las sociedades, no solo en Iberoamérica, sino también en los Estados Unidos, por lo cual, debe ser protegido por la ley, pero bajo aquellas condiciones que garanticen el cumplimiento del fin social para el cual fueron creadas.

En correlación con esta amplia capacidad reconocida por el ordenamiento a los entes jurídicos, existe responsabilidad y capacidad para asumir las consecuencias de su actuación, ya que se desenvuelven en un contexto de

mercado, dinámico, globalizado y competitivo que estimula conductas que implican mayor riesgo de parte de sus actores; son sociedades que pretenden la maximización de sus utilidades.

Las personas jurídicas deben de satisfacer determinados fines sociales, pues, si no los cumplen, pierden su sentido y razón de ser.

La responsabilidad inherente a las sociedades es un fenómeno complicado, en algunos casos, debido a que la persona jurídica puede resultar un simple instrumento para la acción ilícita, un medio y, en otros, un sujeto de esta, con diferentes grados de participación.

En el primero de esos casos -y para que el culpable no quede impune-, se le debe reprender su conducta y aplicar sanciones a quien sea el creador de la sociedad “pantalla”. Para el otro, con el fin de imputar su culpa a la entidad, explicar su culpabilidad utilizando instrumentos de la técnica jurídica.

Lo anterior, con el objeto de que se asegure cualquier deuda existente, en especial la tributaria y que la comunidad no se vea afectada y se logre reprimir la conducta ilícita, producto de la utilización aparente de entidades jurídicas.

Por lo tanto, la responsabilidad societaria es un tema candente en estos tiempos, en especial, porque la orientación que en la actualidad tienen las sociedades lleva a que la responsabilidad nacida de las relaciones tributarias de esos agentes económicos dinámicos y relevantes para la economía de los países sea un tema principal, con motivo de que la obligación tributaria representa un costo más para la empresa.

Por ende, atender esas obligaciones formales implica costos indirectos importantes, dado el personal especializado que debe atender el tema de la obligación tributaria, lo que provoca un interés por tratar de disminuir dicha carga.

Ciertamente, no se encuentra prohibido en las leyes que una sociedad o un ente jurídico societario logre disminuir el pago de sus obligaciones con el fisco, siempre que las acciones seguidas para lograr ese fin se encuentren dentro de lo permitido por la legislación tributaria, todo lo anterior dentro de lo denominado por la doctrina como economía de opción o planificación fiscal.

También, nótese que el Principio de Realidad Económica ha sido utilizado a lo largo de los años por las administraciones tributarias como método de interpretación y ha servido como herramienta para combatir la evasión y la elusión fiscal, por medio de la interpretación de normas del Derecho Tributario.

La doctrina, actualmente, concuerda en que la utilización del principio de realidad económica debe ser limitado a aquellos casos en que los contribuyentes incurran en un abuso de las formas jurídicas, con la única intención de disminuir sus cargas impositivas, pues, de lo contrario, su uso indiscriminado se convierte en un peligroso instrumento que introduce incertidumbre jurídica para los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Es importante dejar patente que la administración tributaria ha atendido bajo la óptica del criterio de la realidad económica, con base en normas tales como los artículos 8 y 12 del *Código de Normas y Procedimientos Tributarios*, tanto los aspectos relacionados con precios de transferencia, pactados entre empresas

relacionadas, como los concernientes al levantamiento del velo societario en casos conexos con abuso y fraude a la ley; actuaciones que no tienen la misma razón de ser.

Lo anterior ha facilitado la aplicación analógica extensiva, aunque no está permitida para el caso de las leyes tributarias en Costa Rica, de acuerdo con el artículo 6 del CNPT, en donde se limita el uso de ese tipo de interpretación.

Este procedimiento, utilizado por la Administración, convierte el sistema en complejo y lento, debido a que, al tomar decisiones que exceden las potestades previstas por la ley, los administrados deben apelar por ser improcedentes, de modo que se torna más lento el proceso y más oneroso para un país que requiere reducir sus gastos de administración de los sistemas y servicios que presta.

Como institución sustentada en la equidad, la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo tiene una debilidad dogmática, pues su planteamiento atiende a la justicia del caso concreto y eso hace que muchas sentencias que han acogido esta técnica adolezcan, en gran parte, de un criterio rector firme que indique en qué casos puede prescindirse o no, lo que promueve la incertidumbre que amenaza directamente el principio de seguridad jurídica.

Con el levantamiento del velo, se pretende una comunicación de **responsabilidad desde la persona jurídica hacia sus miembros componentes**, al establecer la responsabilidad que la ley le había quitado luego de suponer que el actuar de la persona jurídica fundada se apegaría a derecho, pero, en ningún caso debe resultar un actuar automático por parte de los

tribunales, ya que solo se debería aplicar a supuestos concretos y restringirse exclusivamente al ámbito judicial por resultar esta una instancia que dota de garantías y disminuye la inseguridad jurídica.

Debe haber claridad en cuanto a que aplicar el levantamiento del velo pone en juego dos valores; la seguridad y la justicia. La administración de justicia y los legisladores deben valorar qué ha de primar en el ámbito tributario ante esos valores que se encuentran en juego.

La Administración Tributaria no garantiza la justicia, por sus propios intereses que entran en el mismo juego, por lo que, si se ponen en sus manos ciertas decisiones, puede inclinar la balanza hacia la seguridad, pero deja de lado la justicia.

Existen figuras normativas, en la legislación costarricense, tales como la simulación, la acción pauliana y el objeto ilícito del acto de las sociedades, por medio de las que, sin una legislación, se puede llegar a las mismas consecuencias jurídicas que si se tuviera una figura normativa. Sin embargo, esos institutos tienen efectos que no son los adecuados para el supuesto del caso concreto.

En relación con los Precios de Transferencia, aun cuando no es posible hablar de ellos como instituto jurídico establecido en Costa Rica (ya que no se encuentran normalizados en la Ley del Impuesto sobre la Renta ni en alguna otra ley tributaria), se han utilizado mecanismos que le dan una cierta categoría normativa a los criterios establecidos vía decreto ejecutivo, lo que viene a regular la realidad en la práctica del mercado y que satisface una necesidad del

ordenamiento jurídico costarricense, puesto que es absolutamente necesario contar con normas que regulen correctamente este tipo de relaciones comerciales.

Debido a la ausencia de normativa o de algo que pudiera hacer sus veces, el Principio de Realidad Económica ha sido utilizado para suplir vacíos legales, como en el caso de su aplicación para atender situaciones relacionadas con precios de transferencia. Ante esta situación, es importante enfatizar que constituye, únicamente, un método interpretativo de la Ley que no puede, de ninguna forma, suplir la ausencia de normas jurídicas sobre determinada materia.

Por lo anterior, se vuelve forzosa la existencia de normas con rango legal que establezcan el hecho generador y la base imponible, de acuerdo con la ley tributaria y la Constitución Política de Costa Rica, ya que no es posible interpretar sin norma legal previamente establecida, sin hecho generador o base imponible debidamente instituidos mediante una ley de la República.

Cabe señalar que el Principio de Realidad Económica no faculta a la administración tributaria para gravar simples hechos materiales, los cuales deben estar contemplados por la normativa tributaria como hechos generadores de consecuencias jurídicas. La Sala Constitucional ha avalado este tipo de actuaciones con resoluciones en las que apoya a la administración tributaria, lo que no permite garantizar una aplicación conforme a los principios constitucionales de seguridad, capacidad económica, legalidad y reserva de ley.



## Recomendaciones

La hipótesis planteada en esta investigación radica en que:

Las disposiciones de índole general existentes en la legislación costarricense no son suficiente herramienta para atender situaciones de defraudación fiscal en las que se abusa de la persona jurídica, por lo que la adición de una norma concreta permitirá llenar el vacío legal existente y evitar confusión e inseguridad jurídica, más allá del uso las normas generales antielusivas y del artículo ocho del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

A partir de dicha hipótesis, se ha encontrado que la legislación de los países debe actualizarse según las necesidades de la sociedad, en el caso que nos ocupa, precisamente con el fin de establecer las pautas legales que deban seguir tanto los contribuyentes como la Administración Tributaria.

Por lo tanto, se considera necesaria una legislación que regule específicamente el tema en estudio y, de esta manera, que procure y preserve la preciada Seguridad Jurídica en un Estado de Derecho, en aquellos casos en que una persona jurídica que, en el ejercicio de sus derechos, conlleve un uso indiscriminado e irracional en su actuación jurídica.

Establecer una norma sobre una doctrina que ha surgido al ser aplicada a cada caso concreto plantea retos de técnica legislativa que, de acuerdo con diferentes autores consultados, se requiere ser muy cuidadoso en su redacción, ya que se deben resumir las prácticas jurisprudenciales en fórmulas abstractas y normativas, suficientemente estrictas para llegar a su aplicación reglada.

Se debe tener el cuidado de que, al eliminar el control judicial, no se convierta en una facultad discrecional de la Administración Tributaria excesiva,

inadecuada y apoyada en conceptos jurídicos indeterminados, que lejos de otorgar seguridad jurídica, uno de sus objetivos, más bien se convierte en inseguridad jurídica en manos de la Administración, siendo juez y parte.

Al redactar la norma, el legislador debe tener la claridad de que lo llevado a cabo de manera excepcional y subsidiaria se convertirá en algo establecido en la ley en forma genérica y cuando ocurran los supuestos de hecho.

Por tanto, establecer una ley que regule el levantamiento del velo entraña riesgos en torno a la afectación del carácter limitado de la responsabilidad societaria, en el ámbito mercantil. Por ello, para combatir el fraude no debe ser suficiente justificar mediante cualquier regulación, sino que se debe tener presente, además, que el ordenamiento no debe permitir, en ningún momento, la discrecionalidad a la Administración Tributaria en la aplicación de los tributos sin necesidad de la tutela judicial.

Se debe evitar la trasposición de poderes jurisdiccionales a los administrativos, de tal forma que la jurisdicción no asuma una intervención simplemente revisora.

Al crear la norma se debe cuidar el no invalidar la entidad jurídica, dado que acarrearía la nulidad de sus actos y contratos -que es lo que debe ser evitado-. En la actualidad, se establecen medidas que aseguran la viabilidad de las operaciones realizadas al amparo de la regulación societaria y solo se dejan sin efecto aquellos actos de dudosa legalidad, por medio de la aplicación del levantamiento del velo a través de la jurisprudencia.

Dejar de aplicar el levantamiento del velo societario de forma jurisprudencial tendría la ventaja de que no quedaría exclusivamente a criterio del juez, sino que estarían establecidos en una norma todos los aspectos que delimiten, de forma suficientemente clara, qué se consideraría dentro del concepto de fraude fiscal, no defraudación fiscal y qué no.

Para describir normativamente el fenómeno, el legislador debe cuidar la forma de encontrar criterios claros y ciertos que permitan aplicarlos de manera oportuna, a fin de evitar la inseguridad.

Se recomienda, por ende, efectuar cambios en los artículos del *Código de Normas y Procedimientos Tributarios* (CNPT), de modo que se sustituyan los artículos 8 y 12 por los que se transcriben a continuación, considerados en el *Modelo de Código Tributario* (CIAT).

Con el primer artículo transcrito, se acepta explícitamente la equiparación de las normas tributarias a las demás normas de derecho en cuanto a los métodos de interpretación admisibles, lo que excluye criterios respaldados por doctrinas ya superadas como los sostenidos por el Principio de Realidad Económica, con lo que se pretende la desaparición de la clasificación entre hechos imponibles de naturaleza jurídica y económica a efectos de calificación, lo que impide cualquier interpretación de las normas o calificación de los hechos que no sea jurídica, de tal forma que la calificación e interpretación de los presupuestos de hecho tome como punto de partida las situaciones definidas en la ley, sin que prevalezca sobre ellas

la invocación de la realidad económica ni la ampliación de los términos más allá de las situaciones contempladas en la ley.

Por lo anteriormente expuesto, se rechaza la utilización de la analogía cuando ello suponga crear o eximir tributos o extender los ilícitos tributarios más allá de lo establecido en la ley, todo de conformidad con el Principio de Legalidad.

### **Artículo N.º Interpretación de las normas tributarias**

1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los métodos admitidos en Derecho.
2. 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.
3. 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.

Adicionalmente, en concordancia con el Código Tributario en mención, se recomienda incluir tres cláusulas: sobre negocios simulados, antielusiva general y sobre la validez de los actos, con el fin de exigir el tributo de acuerdo con el verdadero negocio realizado y evitar que se utilicen actos o negocios con fines diferentes a los previstos en la ley o sin más justificación que rebajar la tributación de quien los realiza, incluyendo la obtención de créditos fiscales indebidos o cualquier beneficio tributario.

Estas cláusulas permitirán a la administración tributaria combatir conductas elusivas y en fraude de ley, así como desvincular la validez, licitud o moralidad de los actos que se encuadren en el presupuesto de hecho del tributo, a fin de que surtan efectos tributarios.

### **Artículo N.º Calificación de hechos y simulación.**

1. Los hechos con relevancia tributaria se calificarán con los mismos criterios, formales o materiales, utilizados por la ley al definirlos o delimitarlos.
2. En caso de actos o negocios simulados, el tributo se aplicará atendiendo a los actos o negocios realmente realizados.

### **Artículo N.º Cláusula antielusiva general.**

1. Cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias tributarias aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido serán las que correspondan a los actos usuales o propios para la obtención del resultado que se haya alcanzado.

### **Artículo N.º Validez de los actos.**

1. La obligación tributaria no será afectada 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 jurídicas.

Las normas anteriores permitirán medidas que se encuentran amparadas por el Plan de Acción Conjunta contra la erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (BEPS, en inglés) promovidas por la OCDE.

Adicionalmente y en referencia a la responsabilidad societaria, se recomienda el establecimiento de una norma más clara que las actualmente contenidas en el CNPT, tales como las sugeridas por el Código Tributario en mención, que a continuación se transcriben y en la que se establece la responsabilidad solidaria objetiva que se aplica a los diversos integrantes tanto de

personas jurídicas como de aquellas entidades sin personalidad jurídica propiamente:

#### **Artículo N.º Responsabilidad solidaria de socios por los impuestos de la sociedad**

Los socios copartícipes, asociados, cooperativistas, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personalidad jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperativistas, comuneros consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones, hasta el límite de estos, en los casos en que exista responsabilidad limitada de sus integrantes, y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable.

Parece importante recomendar, además de las modificaciones a la ley por medio de los artículos anteriores, la introducción de un artículo cuya redacción se fundamente en los introducidos en la Ley General Tributaria española, por medio de la ley 36-2006, *Medidas de Prevención del Fraude Fiscal*, por medio del artículo 43 incisos G y H, artículo que se sugiere con la siguiente redacción:

#### **Artículo N.º, Responsabilidad Subsidiaria.**

Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.

Para los efectos anteriormente citados, se considerará acreditada la utilización abusiva de la persona jurídica cuando un Juez de la República resuelva y declare dicha conducta abusiva.

Es importante comentar que con este artículo se logra la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo de sociedades creadas para configurar una falsa apariencia de un sujeto pasivo principal de la obligación tributaria, facilitando, a través de su insolvencia, el no pago del tributo, de modo que aparece la persona jurídica como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Destaca, en esencia, la tipificación legal, como supuesto de responsabilidad tributaria de una medida antiabuso basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo, con la cual se pretende modificar el ámbito de la reacción, frente a las estrategias de fraude en fase recaudatoria.

## Bibliografía

### LIBROS, INFORMES Y REVISTAS

Amatucci, Andrea. “La Interpretación de la Ley Tributaria. Tratado de Derecho Tributario” Tomo Primero. Bogotá, Colombia: Editorial Temis. 2001.

Asorey, Rubén. “Protección Constitucional de los Contribuyentes”. Madrid, España: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2000.

Pérez Bernabeu, Begoña. “Levantamiento del velo y responsabilidad tributaria.” Revista de Información Fiscal # 110. Alicante, España: Universidad de Alicante, Departamento de Disciplinas Económicas y Financieras. Editor Lex Nova. 2012.

Casás, José Osvaldo. Estudio Preliminar. “Interpretación económica de las normas Tributarias.” Buenos Aires. Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, SRL. 2004.

Cardoza, David. “Foro recaudación y evasión fiscal en Costa Rica”, organizado por El Instituto de Investigaciones en Ciencias Económicas y la Escuela de Economía, Universidad de Costa Rica. 2011.

Cordón Ezquerro, Teodoro. “Manual de fiscalidad internacional”. Madrid, España: Segunda Edición. Editorial Instituto de Estudios Fiscales, 2004.



Figuerola, Dante. "Levantamiento del velo corporativo latinoamericano: aspectos comparados con el derecho estadounidense". Santiago, Chile: Editorial El Jurista., 2011.

García Novoa, César. "La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria". Madrid, España: Editorial Marcial Pons, 2004.

García Novoa, Cesar. "El Principio de Seguridad Jurídica en materia tributaria". Madrid, España: Editorial Marcial Pons, 2000.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. "Derecho Financiero". Buenos Aires, Argentina. 7a ed, Ediciones Depalma, Lexis Nexis, 2001.

González García, Eusebio. "Fraude a la Ley Tributaria. Interpretación económica de las normas Tributarias". Buenos Aires, Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, SRL, 2004.

González García, Eusebio. "La interpretación de las normas tributarias. La autonomía calificadora del Derecho Tributario". Capítulo III. Navarra, España: Editorial Arazandi, 1997.

Gutman, Marcos. "La economía de opción como acto ilícito. Interpretación Económica de las Normas Tributarias". Buenos Aires, Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, SRL., 2004.

Haba, Enrique Pedro. "Esquemas metodológicos en la interpretación del derecho escrito". Caracas, Venezuela: Universidad Central de Venezuela, 1972.

Herrera Fonseca, Rodrigo. “La doctrina del levantamiento del velo de las personas jurídicas y su responsabilidad civil por hechos ilícitos penales”. San José, Costa Rica: Editorial Investigaciones Jurídicas, S.A., 2000.

Jinesta Lobo, Ernesto. “La simulación en el Derecho Privado”. San José, Costa Rica: ILANUD. Imprenta y Litografía Mundo Gráfico, 1990.

Lalane, Guillermo. “El fraude a la ley tributaria y economía de opción: Interpretación Económica de las Normas Tributarias”. Buenos Aires, Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, SRL., 2004.

Linares Luque, Alejandro. “Soluciones basadas en los métodos interpretativos. Interpretación Económica de las normas tributarias”. Buenos Aires, Argentina. Editorial Ábaco de Rodolfo DePalma. 2004.

Martínez Roldán, Luis. “Curso de teoría del Derecho y metodología jurídica”. Barcelona, España: Editorial Ariel, S.A., 1994.

OCDE, Centro de Política y Administración Fiscales. “Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias”. París, Francia. 2010.

OCDE. Centro de Política y Administración Fiscales. “Propuesta de enfoque para legislar en materia de precios de transferencia”. París, Francia. 2011.

Pérez Vargas, Víctor. “Elementos del negocio jurídico”. Derecho Privado. San José, Costa Rica. Tercera Edición. Litografía e Imprenta Lil, S.A, 1994.

Perreti Parada, Magaly. “Los negocios jurídicos simulados y el levantamiento del velo societario”. Caracas, Venezuela: Ediciones Liber, 2007.

Sánchez Huete, Miguel Ángel. “El levantamiento del velo en la nueva LGT. La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio”. Madrid, España: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2008.

Serick, Rolf. “Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles”. Barcelona, España. Ediciones Ariel. 1958.

Spisso, Rodolfo R. “Fraude de ley, abuso de las formas y simulación. Interpretación económica de las normas tributarias”. Buenos Aires, Argentina: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, SRL., 2004.

Tarsitano, Alberto. “Presupuestos, límites y consecuencias de la recharacterización tributaria de los actos jurídicos. Interpretación económica de las normas tributarias”. Buenos Aires. Argentina, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, SRL, 2004.

Taveira Torres, Heleno. “Derecho Tributario y Derecho Privado”. Primera Edición. Buenos Aires, Argentina: Editorial Marcial Pons, 2008.

Thompson, Erick, et al. “El Sistema Tributario Costarricense. Capítulo III: El marco Jurídico Tributario.” Del libro. Publicado por la Contraloría General de la República. San José. Editado por Fernando Herrero Acosta. 2002.

Torrealba Navas, Adrián. “El Delito de Defraudación Tributaria. Ensayos sobre Derecho penal Económico y de Empresa.” San José, Costa Rica. Editorial Jurídica Continental. 2013.

Torrealba Navas, Adrián. Disertación: “El proyecto del levantamiento del velo -un enfoque tributarista-.” Coordinador Comisión Asuntos Tributarios Colegio de Abogados y Abogadas de Costa Rica. 2014.

Torrealba Navas, Adrián. “La aplicación de los Tributos: Introducción y Principios Generales”. Cuadernos de Derecho Tributario Costarricense – Procedimientos Tributarios. Faycatax División de Impuestos. Bufete Facio & Cañas. 2016.

Torrealba Navas, Adrián. “Manual de Derecho Tributario Internacional”. San José, Costa Rica: Editorial Jurídica Continental, 2014.

## **ARTÍCULOS DE PERIÓDICOS, PONENCIAS Y REVISTAS**

González Castilla, Francisco. Ponencia presentada en el XI Congreso argentino de Derecho Societario, VII Congreso Iberoamericano de Derecho Societario y de la Empresa, celebrado en Mar del Plata, Argentina. 2010.

Hernández Valle, Rubén. “La Seguridad Jurídica” Periódico La Nación, Página Quince. Viernes 10 de octubre. San José, Costa Rica. 2014.

Periódico El Financiero. “La evasión tributaria”. Editorial del N.º 971, del 12 al 18 de mayo de 2014.

González, Ricardo. “Cobro administrativo”. Periódico La Nación, Sección Economía, del 15 de setiembre, San José, Costa Rica. 2014. 33<sup>a</sup>.

Salto, Diego. Periódico La Nación. Columna Tributaria. 19 de agosto de 2012.

Torrealba Navas, Adrián. “Ponencia para las VIII Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario”, 8 y 9 de octubre 2015 sobre Precios de Transferencia y Fraude fiscal: El caso de Costa Rica, 2015.

## **TESIS**

Castro Alfaro, Adriana; Porras Zamora, Natalia y Sittenfeld Suárez, Andrea. “El abuso de la personalidad jurídica. Los grupos de interés económico” Tesis de licenciatura en Derecho. Ciudad Universitaria Rodrigo Facio, San Pedro de Montes de Oca. Costa Rica. 2007.

González Montoya, José Pablo. “El delito de defraudación tributaria en Costa Rica, relación con la evasión, la elusión y el fraude de ley”. Tesis de licenciatura en Derecho. Ciudad Universitaria Rodrigo Facio, San Pedro de Montes de Oca. Costa Rica, 2010.

## **NORMATIVA**

Código Civil. República de Costa Rica. Emitido por la Ley No. 30 del 19 de abril de 1885; vigente a partir del 1 de enero de 1888, en virtud de la Ley No. 63 de 28 de setiembre de 1887. Versión del 23 de julio de 2012.

Código de Comercio. República de Costa Rica. Emitido por la Ley No.3284 del 27 de mayo de 1964. Diario Oficial La Gaceta N°119, publicado el 27 de mayo, 1964. Versión del 7 de mayo de 2014.

Código de Normas y Procedimientos Tributarios. República de Costa Rica. Emitido por Ley N.º 4755, del 3 de mayo de 1971. Diario Oficial La Gaceta N°117, publicado el 4 de junio de 1971. Versión del 18 de mayo de 2015.

Código Procesal Penal. República de Costa Rica. Emitido por Ley N°7594 del 10 de abril de 1996. Diario Oficial La Gaceta N°106, publicado el 4 de junio de 1996. Versión del 22 de octubre de 2014.

Constitución Política. República de Costa Rica. Imprenta Nacional, Colección de Leyes y Decretos, Tomo 2, Página 724. Vigente desde el 8 de noviembre de 1949. Versión del 24 de agosto de 2015.

Decreto Ejecutivo N.º 37898-H Disposiciones sobre Precios de Transferencia, publicado en La Gaceta N.º 176 del viernes 13 de setiembre de 2013. Presidencia de la República de Costa Rica.

Ley de Consolidación de Impuestos Selectivos de Consumo de la República de Costa Rica. Ley 4961 del 11 de marzo, 1972. Colección de Leyes y Decretos Tomo I, Página 366. Versión del 8 de mayo, 2005.

## **JURISPRUDENCIA**

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, Voto N.º 311 de las quince horas treinta minutos del 31 de octubre de 1990.

Sala I de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, Voto N.º 49, de las catorce horas con cuarenta y cinco minutos del 29 de mayo de 1996.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, Voto N.º 69 de las quince horas y veinticinco minutos del 28 de junio de 1996.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, Voto N.º 128 de las catorce horas cuarenta minutos del 16 de diciembre de 1998.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, Voto N.º 796 de las nueve horas con cuarenta y cinco minutos del 18 de octubre del 2002.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, Voto N.º 399-2006 de las diez y cuarenta horas del 28 de junio del 2006.

Sala Primera de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, Voto N.º 1181 de las catorce horas con cuarenta y ocho minutos del 12 de noviembre del 2009.

Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica. Voto N.º 178, de las nueve horas cuarenta y dos minutos del once de febrero del año 2000.

Sala Segunda de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, Voto N.º 950, de las ocho horas y treinta minutos del 24 de noviembre del año 2000.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, Voto N.º 4940 de las quince horas con treinta minutos del 18 de abril del año 2012.

Tribunal de Casación Contencioso Administrativo y Civil de Hacienda de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica. Resolución 00007 del 29 de agosto de 2008, a las tres horas con cuarenta y tres minutos. Consulta realizada el 31 de enero, 2016, a las 11:57 horas en el sitio oficial del Poder Judicial de Costa Rica.

Tribunal Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, Sección II, Resolución 307 de las once horas cuarenta minutos del 8 de julio de 2005.

Tribunal Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica, Sección VI, Resolución N.º 3076-2010, de las 16:22 horas del 18 de agosto, 2010.

Tribunal Fiscal Administrativo, Dirección General de Hacienda. Resolución 184-2004 de las 11 horas con 30 minutos del 7 de junio de 2004.

Tribunal Superior Contencioso Administrativo, resolución 23-1977 de las 9 horas del 29 de abril de 1977.

## **PÁGINAS WEB**

Ley 36/2006, de 29 de noviembre. “Medidas para la prevención del fraude fiscal, Gobierno de España”. Publicada en el Boletín Oficial del Estado BOE 286 del 30 de noviembre, 2006. BOE-A-2006-20843. Vigente desde el 1 de diciembre, 2006. Versión del 28 de noviembre, 2014. Consulta realizada por internet el día 27 de setiembre, 2016 a las 7:21horas, en la Agencia Estatal del Ministerio de la Presidencia del Gobierno de España.

Actualidad Tributaria. Revista Electrónica. Resolución de la Sala Segunda, Tribunal Fiscal Administrativo. No.367-2014. De las diez horas y treinta minutos del 16 de julio del dos mil catorce.



Diccionario de la lengua española. Real Academia Española (2001), Edición digital, número 22. <http://www.rae.es/recursos/diccionarios/drae>.

Fletcher Cyclopedia of the Law of Corporations. Thomson, West. Saint Paul, Minnesota, USA. 2011.

Torrealba Navas, Adrián. (1999) Reparto oculto de beneficios en el ordenamiento tributario de Costa Rica. Fecha de consulta 16 de agosto de 2016. Disponible en [http://jaguar.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/Compendio/doctrina/Reparto\\_oculto\\_ben.doc](http://jaguar.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/Compendio/doctrina/Reparto_oculto_ben.doc).

Villalobos, Francisco. "Autonomía del Derecho Tributario. Curso de derecho Tributario I". Fecha de consulta 16 de agosto de 2016. Disponible en [http://jaguar.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/Compendio/doctrina/Reparto\\_oculto\\_ben.doc](http://jaguar.cgr.go.cr/content/dav/jaguar/documentos/Ingresos/Compendio/doctrina/Reparto_oculto_ben.doc).