

**AVANCE** Técnico  
División de Asesoría Tributaria & Legal.  
10 Noviembre 2020. No. 04.

# Cláusula Antielusiva: ¿es posible, peligrosa, o viola principios fundamentales?. (Primera entrega)

**AVANCE Técnico / División de Asesoría Tributaria & Legal.  
10 Noviembre 2020, No. 4.**

El tema de las Cláusulas Antielusivas (CA), es complejo, álgido, pesado, y que da para mucho; por ello, las siguientes líneas están muy lejos de constituirse en una suerte de desarrollo amplio y definitivo de lo que es el todo de este tema, por el contrario, simplemente son unas pinceladas generales para ubicarnos en el significado de ello, sobre todo considerando su importancia e impacto en todo sistema tributario.

Comencemos diciendo que cuando hablamos de las CA, inmediatamente nos vienen a la mente cuatro términos-frase con un significado muy específico en la materia tributaria: elusión fiscal, evasión fiscal, abuso en la aplicación de la norma y economía de opción.

Haciendo una breve referencia de cada uno encontramos entonces que en términos generales son:

- ✓ **Elusión Fiscal:** se entiende que la elusión fiscal es cualquier acción, en principio por vías legales, que persigue evitar o minimizar el pago de impuestos. A decir de muchos, constituye una forma de planificación fiscal agresiva, en la que el sujeto pasivo de la obligación, emplea a su favor los vacíos legales presentes en la norma o conjunto de normas tributarias de que se trate, para obtener ventajas no previstas, y con ello, claro está, lograr reducir el impacto en si.
- ✓ **Evasión Fiscal:** algunos prefieren denominarle fraude fiscal, y en líneas generales es toda conducta ilícita en la que incurren los contribuyentes, de manera dolosa o culposa, y que tiene lugar cuando el contribuyente oculta u omite ingresos y bienes, o induce a engaño a las Administraciones Tributarias al declarar cifras irreales que inciden en la base de determinación del tributo de que se trate, con el único fin de reducir el pago de la obligación tributaria con respecto a lo que legalmente les correspondería.



- ✓ **Economía de Opción:** tiene lugar cuando la norma tributaria permite distintas posibilidades u opciones, y el contribuyente decide elegir aquella que según su situación particular entienda que le resulta más beneficiosa (menos gravosa desde el punto de vista impositivo). No debe confundirse con el abuso en la aplicación de la norma, evasión o fraude de ley. Las economías de opción pueden ser explícitas, si la norma ofrece expresamente la posibilidad de elegir entre distintas opciones (imaginemos por ejemplo, que la normativa establece la opción de tributar en forma individual o conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Naturales o Físicas), o bien tácitas si sólo se encuentran en la normativa de forma implícita, y el sujeto pasivo, se limita a aplicar la que más le interesa o más beneficios le trae.

**AVANCE Técnico / División de Asesoría Tributaria & Legal.  
10 Noviembre 2020, No. 4.**

- ✓ **Abuso en la aplicación de la norma o abuso del Derecho:** se denomina tal, la situación que se produce cuando el titular de la obligación tributaria, actúa de modo que su conducta concuerda con la que concede la facultad, es decir, apegada a Derecho, pero su ejercicio resulta contrario a los fines del ordenamiento jurídico y excede los límites impuestos por la buena fe, moral y buenas costumbres o los fines sociales y económicos del Derecho, en este caso, el tributario.

Dicho lo anterior, podemos entender fácilmente que la Evasión, es perfectamente diferenciable, pero que, lo concerniente a la Elusión, Economía de Opción y, Abuso en la Aplicación del Derecho, es un tema complejo; incluso, llegamos a pisar el terreno de lo moral o inmoral y las buenas costumbres, tema más complicado aún y que no necesariamente puede ser regulado por el Derecho en materia tributaria.

En las últimas décadas las CA han tomado una relevancia cada vez mayor para luchar contra la llamada, planificación fiscal abusiva. La aplicación práctica de estas cláusulas, en las normativas de muchos países, y en consecuencia, que sirven de sustento en las auditorías fiscales y litigios tributarios, se ha centrado en muchas doctrinas como por ejemplo, "la sustancia sobre la forma", "operaciones simuladas" y "sustancia económica", entre otras. Pero, ¿qué es entonces una cláusula antielusiva?



Digamos que la CA, es aquella disposición contenida en un texto normativo, que está dirigida a evitar prácticas anómalas, tanto por las transacciones locales, como por las transfronterizas, que conlleven a erosionar la base imponible en el país de la fuente. Es decir, es toda aquella disposición que tenga como objetivo poner un freno al contribuyente para que evite disminuir la base de imposición, por una vía distinta a la evasión.

Entendamos que la naturaleza de las CA, está basada en consideraciones de justicia fiscal si se quiere, y que por un lado restringe la libertad económica para celebrar actos y contratos, o tomar decisiones que representen mayor ventaja, que si bien es un derecho Constitucional en la mayoría de las jurisdicciones, la misma está restringida o "dosificada" para que no abuse de su derecho a minimizar su carga tributaria, así como también, para evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga de la misma a través de un medio jurídicamente válido, pero a su vez anómalo, tal como por ejemplo, el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico, sin violar directamente el mandato de la regla jurídica, pero si los valores o principios del sistema tributario en si mismo; por otro lado, limitan la seguridad jurídica y confianza de las transacciones que han sido celebradas

**AVANCE Técnico / División de Asesoría Tributaria & Legal.  
10 Noviembre 2020, No. 4.**

ante la potestad de examen o revisión de la autoridad fiscal o judicial, y su desconocimiento de lo que ha sido acordado, suscrito o contratado.



Si se quiere, aquí entramos al campo de lo esotérico tributario, ya que perfectamente podríamos hablar del bien y del mal, y de lo que es el bien y el mal para cada intérprete, de lo que puede ser visto, y de lo que está oculto.

A esta altura, cualquier puede preguntarse: ¿está mal que quiera disminuir mi carga impositiva empleando una vía jurídica?.

La respuesta es simple, ¡no!. El punto a considerar, es hasta que monto puedo asumir que no es un “abuso”, o que “me estoy excediendo”. Digamos que es como comer dulces: nada dice que sea malo, nadie dice que esté prohibido, pero no es sano comer en demasía; solo ud y su salud podrán determinar cuándo, con qué frecuencia y en qué cantidad puede o debe comerlos. Nada está escrito sobre eso, solo sabemos que no es bueno comer muchos.

Filosofemos un poco más algunos de los términos-frases ya referidos:

La Economía de Opción, o Planificación Fiscal, evita el hecho imponible, o minimiza el pago del impuesto de que se trate, empleando para ello formas jurídicas que generan un resultado económico que el legislador tributario no intentó alcanzar o no consideró. Digamos que ello, no genera una tensión evidente entre la conducta o actuar del sujeto pasivo, y el fin perseguido por la ley tributaria. Debe tenerse claro, que la existencia de un ahorro en materia impositiva, no puede ni debe ser penalizado o visto como una actitud impropia por parte del contribuyente (¡“ave maría, santo dios!”), ello no deslegitima la opción escogida en el actuar de la determinación respectiva de la base de imposición, ya que no se está ocultando en ningún caso, ni alterando una realidad económica o contrariando el texto legislativo impositivo; dicho de otra forma, el contribuyente escoge o elige, abrazando el apego a la ley, y con ello sus efectos civiles y comerciales, y renunciando con ello en consecuencia, a los efectos de otra alternativa. En este escenario imaginemos un ejemplo en el cual, la Ley de Impuesto sobre la Renta de un país cualquiera, prevé un tratamiento impositivo mas beneficioso para los bienes adquiridos bajo la modalidad de Leasing Financiero, a diferencia de los bienes adquiridos directamente como activos fijos de entrada: preguntamos, ¿cuál opción escogería ud siendo ese contribuyente?. La respuesta es obvia, luego entonces ¿ello le hace un mal contribuyente o un sujeto que está abusando de la forma?.

En el caso de la Elusión, observamos que ello implica la obtención de un resultado económico

**AVANCE Técnico / División de Asesoría Tributaria & Legal.  
10 Noviembre 2020, No. 4.**

que la ley se propuso alcanzar con el tributo, pero cierto déficit o vacío legislativo, ha permitido que ese contribuyente objeto de la aplicación de la norma, en abuso de la ley tributaria y de su alcance, esquive su sentido y fin, aunque en apariencia y realidad, esté respetando y aplicando a cabalidad el alcance total en la redacción de la norma, pero empleando para ello tal vez, formas negociales alternativas reales, válidas y efectivas, pero que no tienen consonancia con la causa típica del negocio o apartadas groseramente del hecho imponible. Imaginemos en este caso, por ejemplo, un contrato de Asociación en Participación entre dos entidades, una de las cuales fabrica helados, y la otra tornillos; ello es jurídicamente válido, pero totalmente incongruente ya que no puede hablarse de una correlación o correspondencia de actividades entre esos dos entes, y obviamente lo que se buscó con el contrato, fue la obtención de una ventaja fiscal que ello pudiera reportar.

Habiendo llegado a esta parte nos preguntamos: ¿y cómo podemos entender cuándo el contribuyente incurre en un “abuso de Derecho o de la norma”? Sobre esto, digamos que no hay mucho escrito, pero valdría la pena, hacer un pequeño ejercicio de Derecho Comparado, y ver que se ha dicho en Fallos emitidos.

El Tribunal de Justicia Europeo (TJE), en los casos Halifax y Weald Leasing, IVA, con respecto al concepto “práctica abusiva”, señala (caso Halifax) que para que la misma esté presente debe darse la concurrencia de dos requisitos: a) la realización de operaciones que no obstante el cumplimiento formal de la Directiva del IVA, tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria a los objetivos de la Directiva, y b) se desprende de una serie de factores objetivos, como el carácter artificial de las transacciones, que la finalidad esencial de esas operaciones consista en obtener dicha ventaja fiscal.

Es así como entonces, para que se pueda decir que existe una práctica abusiva, no basta solo con este segundo elemento de artificialidad de la transacción, sino que se requiere que esa ventaja fiscal obtenida sea contraria a la norma comunitaria, según la legislación imperante en la Zona. Pareciera interpretarse entonces que si el resultado de una transacción o transacciones, aunque se vean evidentemente artificiales, no resultan contrarias al propósito de la normativa, debe entenderse que no hay abuso. (¿?)



En el caso de la sentencia Weald Leasing, que es de data posterior a la de Halifax, el TJE dicta decisión con respecto a la existencia o no de una práctica abusiva en un supuesto de hecho en

**AVANCE Técnico / División de Asesoría Tributaria & Legal.  
10 Noviembre 2020, No. 4.**

el cual dos compañías (CML y CARC) de un mismo grupo económico (Churchill Group), que prestan básicamente servicios de seguros exentos del IVA (por lo que recuperan según la normativa que rige, aproximadamente el 1% del IVA soportado), adoptan una estructura por medio de la cual, cuando dichas empresas necesitan de un equipo nuevo, éste es adquirido por la tercera entidad del grupo (Weald Leasing Ltd), cuya actividad básicamente consiste en adquirir los equipos y cederlos posteriormente en arrendamiento financiero a otra sociedad (perteneciente de igual forma a Churchill Group) que a su vez, lo subarrienda a CML y CARC.

En este caso, el TJE dictaminó que si bien este esquema de Weald Leasing, resulta evidentemente artificial e inusual, tales hechos por si solos no significan que la ventaja fiscal obtenida era contraria a los objetivos de la Directiva sobre el IVA. (¿?).



No obstante lo anterior, el Tribunal Supremo Europeo (TSE) en una sentencia más reciente (2013), en el caso Ocean Finance, da un giro a los requisitos para que pueda hablarse de “práctica abusiva”, y en tal sentido señala que la misma estará presente cuando se observen transacciones artificiales, sin sustancia, efectuadas con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, y contrarios a los objetivos de la ley; con

ello da a entender que para cumplir con las Directivas europeas sobre el IVA, y no ser consideradas las transacciones como abusivas, debe evaluarse su sustancia económica; dicho en palabras llanas y como corolario del aspecto, puede decirse que hay práctica abusiva y contraria al propósito de la Directiva de IVA, si la transacción o transacciones carecen de sustancia económica.

Entendamos algo, ninguna norma puede obligar a un contribuyente a ser un “tonto” y tomar la opción que menos le favorezca en materia tributaria, así como tampoco puede premiarlo por hacerlo. El punto es que el contribuyente debe comportarse como tal, con pleno cumplimiento de sus obligaciones, pero también, con el más amplio y absoluto ejercicio de sus derechos.

Una norma antielusiva siempre transmite intranquilidad, quiérase o no, porque la misma estará sometida a la mejor interpretación del ente fiscalizador, pero también lo estará a la del sujeto pasivo de la obligación, y en consecuencia, pudiera producirse un desencuentro con efecto sancionatorio para éste último cuando el funcionario asuma que hubo un “abuso” en la aplicación de la norma, pudiendo ser que la intención del contribuyente estaba muy lejos de ello.

Consideremos que las interpretaciones doctrinales y jurisprudenciales de lo que constituye la planificación fiscal abusiva, no han evitado necesariamente, un aumento de la evasión

**AVANCE Técnico / División de Asesoría Tributaria & Legal.  
10 Noviembre 2020, No. 4.**

fiscal. En U.S.A., el período de 1990 a 2005 fue un tiempo de actividad fértil. Regímenes fiscales concebidos por empresas y consultores se expandieron rápidamente en las empresas estadounidenses y las filiales extranjeras con un creciente nivel de sofisticación, moldeo y un "artístico" manejo de la operación, para que cubierta bajo el manto de la aparente legalidad, pues conllevara a una grosera y desmedida disminución de la cuantía del tributo a pagar, sobretodo en materia de Impuesto sobre la Renta.

En este contexto el Congreso de los Estados Unidos, en 2010, codificó lo que se entiende por la "prueba de sustancia económica". Más específicamente: estableció los criterios analíticos que deben ser aplicados por los auditores fiscales, los contribuyentes y los tribunales para decidir si una transacción (o una serie de transacciones) tienen contenido económico o son meros dispositivos de ahorro de impuestos, desprovistos de cualquier otro objetivo económico.

### **¿Tenemos en Venezuela alguna cláusula antielusiva?**

La libertad de contratar es una garantía fundamental en todas las naciones libres y democráticas, las cuales han transformado este principio en uno de los pilares de los ordenamientos jurídicos modernos. Así, los actos, contratos o negocios jurídicos ejecutados o celebrados por las personas son expresiones de la llamada autonomía privada o de la voluntad. El principio de la autonomía de la voluntad se puede definir como el poder que el ordenamiento jurídico reconoce a los particulares de regular por sí sus intereses o relaciones jurídicas con los demás sujetos. De esta manera, se entiende que las personas tienen plena libertad para realizar los actos jurídicos que estimen adecuados para la satisfacción de sus intereses, pudiendo, asimismo, determinar el contenido y los efectos de dichos actos. Ahora bien, ¿qué ocurre cuando la transacción la lleva a cabo el contribuyente, no con el ánimo de negociar de manera autónoma, sino empujado por la necesidad de generar una reducción en su carga tributaria?. Ahí como hemos visto, es donde comienza el gran problema.



En nuestro país, tenemos una típica cláusula antielusiva referida al desconocimiento de las formas jurídicas de contratación, y en la prevalencia del fondo sobre la forma.

La misma está contenida en el Código Orgánico Tributario (COT), y de igual forma en otras leyes impositivas. Recordemos que la disposición del COT

establece en su artículo 16 que *"(...) Al calificar los actos o situaciones que configuren los hechos imponibles, la Administración Tributaria, conforme al procedimiento de fiscalización y determinación previsto en este Código, podrá desconocer la constitución de sociedades, la*

**AVANCE Técnico / División de Asesoría Tributaria & Legal.  
10 Noviembre 2020, No. 4.**

*celebración de contratos y, en general, la adopción de formas y procedimientos jurídicos, cuando éstos sean manifiestamente inapropiados a la realidad económica perseguida por los contribuyentes y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones tributarias (...)*”.

En mi opinión particular, esta cláusula es tremendamente discrecional y peligrosa, toda vez que deja en la exclusiva interpretación del fiscalizador, la aceptación o el reconocimiento con respecto a la forma operativa, negocial o contractual adoptada por el sujeto pasivo.

Pregunto: ¿bajo qué circunstancia puede calificarse algo de “manifiestamente inapropiado a la realidad económica perseguida por el contribuyente?”. Si un contribuyente decide suscribir un contrato de Comodato en lugar de uno de Arrendamiento, porque no es su ánimo obtener lucro por la cesión temporal de la posesión del bien a un tercero en razón de que su principal objetivo es desprenderse de la obligación de mantenimiento del mismo según los términos que acuerden, ¿puede asumirse que ahí existe un ánimo de elusión o abuso de la norma por parte del contribuyente?.

La respuesta es obvia, pero el fiscalizador pudiera decir que desconoce el contrato porque el contribuyente adoptó la vía que menos favorece al recaudador, pero ello no puede desvirtuar en ningún caso el *animus* que llevó al contribuyente a suscribir esa forma de contrato y no el otro.

Esta norma, de difícil interpretación, contiene conceptos que en definitiva vienen a engrosar, el ya de por sí amplio poder de la Administración Tributaria, para desconocer las actuaciones de los contribuyentes.

Estas disposiciones antielusivas, no pueden quedar exentas de límites en su interpretación y aplicación, y es allí donde el legislador a nuestro criterio, incurrió en una imperdonable e inconveniente omisión, al no incluir expresamente en la legislación el derecho que asiste al contribuyente de poder elegir la opción de tributación que le sea más conveniente. Es decir, que, entre varios escenarios de tributación, todos conforme a Derecho, el contribuyente tenga del derecho, por qué no, a elegir la opción que le sea menos onerosa.



Como dije al inicio, este tema da para mucho, y esto es apenas una breve introducción al respecto.

Antonio Dugarte Lobo  
Socio División de Asesoría Tributaria & Legal.  
antonio.dugarte@crowe.com.ve