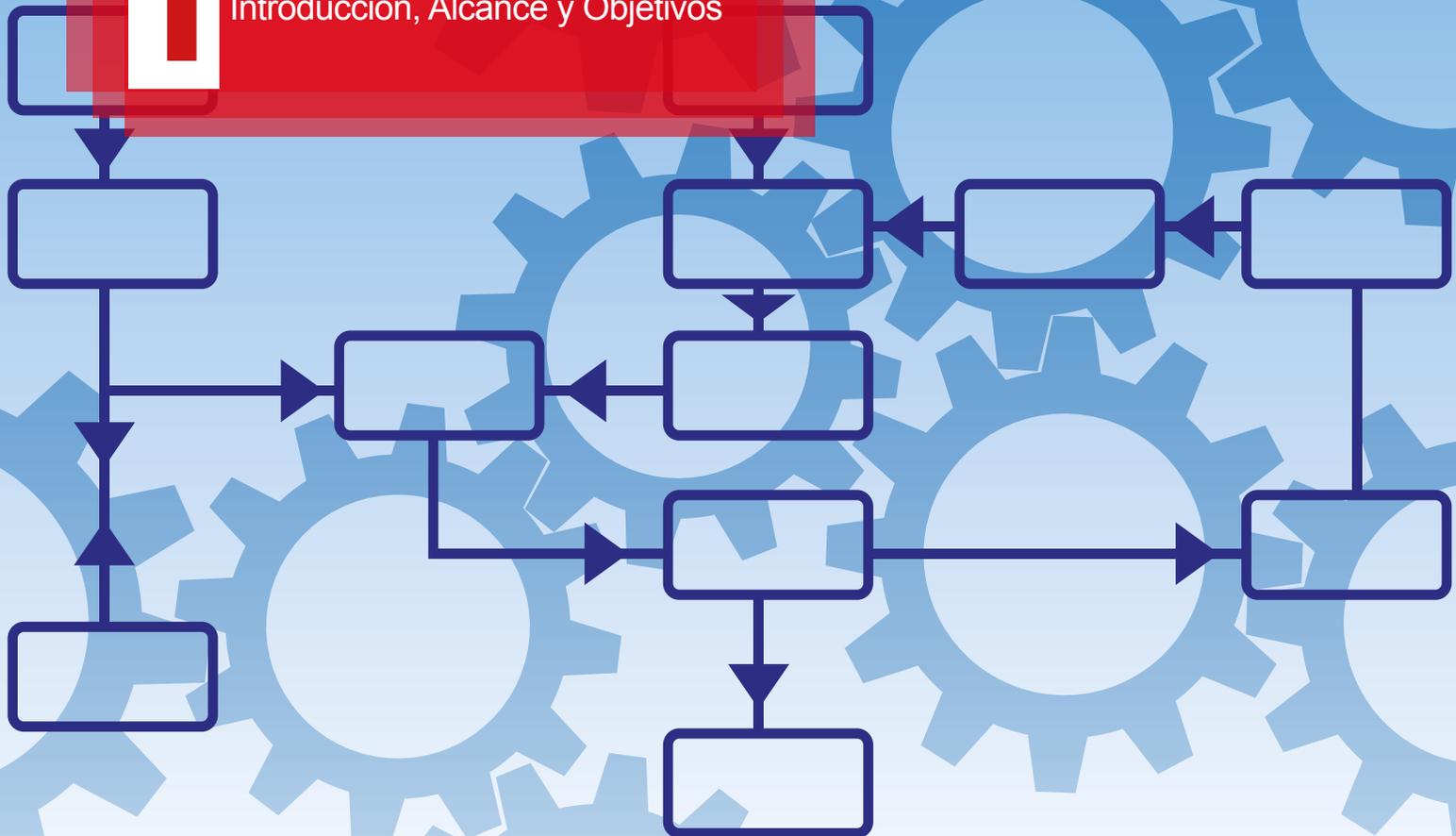


Manual

sobre Control de la
Planeación
Tributaria
Internacional

1

Introducción, Alcance y Objetivos



Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

© 2022 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

ISBN:

978-9962-722-21-2

Diagramación:

Coordinación de Comunicación y Publicaciones del CIAT

Propiedad Intelectual

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), autoriza la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, conocido o por conocer, siempre que se cite adecuadamente la fuente y los titulares del Copyright. www.ciat.org

Manual

sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

1

Introducción, Alcance y Objetivos

Coordinación general

Isaac Gonzalo Arias Esteban

Coordinación técnica

Anarella Calderoni

Coordinación logística

Mónica Alonso • María Sofía López

Autores

Capítulo 2 La Planeación Tributaria Internacional:

2. Heleno Taveira Tôres

Capítulo 3 Planeación Tributaria Internacional Nociva: Principales Conductas y Mecanismos para Identificarlas:

- 3.1 Jairo Godoy y Pablo Porporatto
- 3.2 Marco Antonio Casas, José Galíndez y Frida Medrano
- 3.3 Enrique Bolado y Juan Carlos Trujillo
- 3.4 Universidad Externado de Colombia (José Manuel Castro Arango)
- 3.5 Agencia Estatal de Administración Tributaria de España (David Vilches de Santos)
- 3.6 United States Internal Revenue Service (IRS)
- 3.7 Carlos Protto
- 3.8 Juan Carlos Campuzano S.
- 3.9 Tax Justice Network (Andrés Knobel y Marcus Meinzer)
- 3.10 Elisangela Rita
- 3.11 Gianmarco Cottani
- 3.12 Fernando Becerra y Giovanni Cerron
- 3.13 Canada Revenue Agency (Kerry Harnish, Jennifer Paul, Judith Nowlan y Cassandra Visser)
- 3.14 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (Wanda Montero Cuello y Ana Rodríguez Calderon)
- 3.15 Tatiana Falcão
- 3.16 Jose Troya
- 3.17 Hans Van Den Hurk
- 3.18 Carlos Gamero, Jose Galindez y Frida Medrano
- 3.19 Centro de Estudios en Administración Tributaria de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires (Gabriel Vadell y Gabriel Bordignon)

Capítulo 4 Medidas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional:

- 4.1 Jacqueline Vargas
- 4.2 Jacqueline Vargas

- 4.3 Agencia Estatal de Administración Tributaria de España (David Vilches de Santos)
- 4.4 Rubén Marchevsky y Pablo Porporatto
- 4.5 Dali Bouzora
- 4.6 Jairo Godoy y Pablo Porporatto
- 4.7 Carlos Pérez Gómez
- 4.8 Álvaro Romano
- 4.9 Leonel Villamar
- 4.10 Instituto de Investigaciones Tributarias, Aduaneras y de los Recursos de la Seguridad Social - Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina (Carol Martinoli, María Cecilia Ventura, María Dolores Gil Esnal, y Mariana Núñez Irigoyen)
- 4.11 Centro de Estudios en Administración Tributaria de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires (Gabriel Vadell y Gabriel Bordignon)
- 4.12 Romeo Carpio Rivera

Capítulo 5. Herramientas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional:

- 5.1 Víctor Villalon
- 5.2 Marcia Grostein
- 5.3 Foro Global (Hakim Hamadi, Agnes Rojas, Juliana Candido, y Raynald Vial)
- 5.4. United States Internal Revenue Service (IRS)
- 5.5 Diego Quiñones y Universidad de Leiden (Irma Mosquera y Esther Huiskers -Stoop)
- 5.6 Instituto de Estudios Fiscales (Cristina García-Herrera) y el Consejo para la Defensa del Contribuyente (Jesús Rodríguez) del Ministerio de Hacienda y Función Pública de España
- 5.7 Tatiana Falcão y Bob Michel
- 5.8 Jesús Aldrin Rojas

Capítulo 6. Otros asuntos administrativos

- 6.1 Marcia Grostein

Revisión

Isaac Gonzalo Arias Esteban • Anarella Calderoni • Pamela González •

Auspiciantes

GIZ Cooperación Alemana • EUROsociAL+ • Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

Colaboradores

Agradecemos a las administraciones tributarias de Argentina, Chile, Colombia, Ecuador, España, Guatemala, Honduras, México, Paraguay, República Dominicana y Uruguay por la retroalimentación brindada para definir la estructura del Manual.

Palabras del Secretario Ejecutivo del CIAT



Márcio Ferreira Verdi
Secretario Ejecutivo del CIAT

Es un agrado para mi presentarles la actualización del Manual sobre el Control de la Planeación Tributaria Internacional del CIAT, cuya elaboración fue posible gracias a la colaboración de 48 expertos con amplia trayectoria, de administraciones tributarias, ministerios de finanzas, organismos internacionales, la academia, la sociedad civil y de la iniciativa privada, que forman parte de la Red de Tributación Internacional del CIAT, que ha sido auspiciada en los últimos años por el Programa EUROsociAL+ y la Cooperación Alemana (GIZ).

Para esta actualización, se tomó como punto de partida el Manual publicado por el CIAT en el año 2007, que también trata sobre el control de la planeación tributaria internacional y que fue elaborado en el seno de un grupo de trabajo presidido por la AFIP de Argentina e integrado por funcionarios de administraciones tributarias de países miembros del CIAT de América y Europa.

Entre las novedades que aporta esta nueva versión, se destaca una estructura revisada, más completa y en línea con el contexto, experiencias y desarrollos actuales. Asimismo, se proporciona un contenido más robusto sobre los diversos riesgos de incumplimiento tributario fundamentados en comportamientos de empresas multinacionales que han sido detectados por administraciones tributarias de diversos países y las posibles acciones para identificar dichos riesgos y consecuentemente, tratarlos.

Estoy convencido que este material será de mucha utilidad para todos aquellos interesados en aprender o fortalecer sus conocimientos sobre esta materia, con un enfoque basado en la práctica.

Agradezco a todos aquellos que generosamente contribuyeron para que esta iniciativa sea posible, y en particular a la Cooperación Alemana y el Programa EUROsociAL+.

Palabras del Director de Cooperación y Tributación Internacional



Isaac Gonzalo Arias Esteban
Director de Cooperación y Tributación
Internacional.

En la última década hemos sido testigos de cambios significativos que han influido en la manera en que los individuos y empresas llevan a cabo sus negocios, pero en los últimos años hemos notado que nuevos desarrollos motivan cambios con mayor frecuencia. Por ejemplo, las criptomonedas están revolucionando los mercados, los bancos virtuales, existen cada vez más activos intangibles que generan valor, individuos pueden llevar cabo transacciones internacionales con una reducida infraestructura y capital, entre muchos otros aspectos. Parece que el cambio será parte del día a día para la generación actual y las futuras.

Estos cambios nos llevaron a replantearnos el Manual sobre el control del planeamiento tributario internacional, publicado por el CIAT hace 15 años. A pesar de los 15 años transcurridos, buena parte del contenido de este Manual se encuentra vigente, sin embargo no es lo que se encuentra vigente lo que nos desvela,

sino las novedades que se han generado en torno a esta compleja materia, relacionadas con nuevos esquemas agresivos de planeación tributaria internacional, nuevos sujetos que antes no existían o no resultaban de riesgo a efectos tributarios y que ahora merecen control y nuevos desarrollos para abordar estos riesgos, entre ellos, aquellos que propone la OCDE por medio del Plan de Acción BEPS, los desarrollos de UN-DESA, el CIAT y la sociedad civil.

El objetivo de este Manual es brindar a las administraciones tributarias una herramienta que permita capacitar nuevos funcionarios de unidades dedicadas al control de operaciones internacionales y fortalecer el conocimiento de aquellos que se desempeñan en las mismas. Asimismo, es nuestra intención que el Manual se convierta en material de apoyo para estudiantes de todo el mundo, interesados en aprender sobre esta materia. Creemos que el mayor valor agregado del mismo radica en 3 pilares: la diversidad de autores y temas, que brindan una visión global, completa y desde diversas perspectivas sobre un mismo asunto; el enfoque práctico, que permite comprender mejor la materia; y la posibilidad de que el lector se enfoque en los apartados de su interés, sin necesidad de leer todo el manual para comprenderlo.

Para elaborar el Manual fue clave el rol de quienes integran la Red de Tributación Internacional del CIAT, siendo ellos expertos de administraciones tributarias, ministerios de finanzas, del ámbito académico, de organismos internacionales, de la iniciativa privada y de la sociedad civil, que nos ha permitido definir una estructura y seleccionar expertos con el conocimiento y experiencia necesarios para abordar cada uno de los apartados. Uno de los criterios mantenidos para la elaboración del Manual fue brindar a los autores suficiente flexibilidad para abordar los puntos que estimen necesarios, en concordancia con sus experiencias en el plano práctico, sin limitar la extensión, enfoque o profundidad de la temática abordada. La estructura del Manual fue elaborada por la Secretaría Ejecutiva del CIAT, tomando en cuenta la retroalimentación de

las administraciones tributarias de sus países miembros, con el propósito de considerar los temas de mayor relevancia para los países miembros del CIAT.

Este valioso material, que es un bien público para todos aquellos interesados en la materia, constituye una oportunidad para que el CIAT desarrolle nuevas líneas de acción, tales como programas de capacitación y actividades puntuales. Asimismo, dado el volumen del contenido y la amplitud creciente de esta materia, hemos considerado un sistema de hojas móviles porque creemos que este manual es solo un punto de partida que nos permitirá en el futuro actualizar apartados existentes y agregar nuevos.

Agradezco a todos los autores y organizaciones que forman parte de este Manual, quienes de manera desinteresada dedicaron tiempo y esfuerzo para compartir sus conocimientos, y a la Cooperación Alemana (GIZ) y el Programa EUROsociAL+, cuyos aportes nos han facilitado la organización de las Reuniones de la Red de Tributación Internacional del CIAT y elaborar el presente Manual.

Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

Estructura General

1. Introducción, alcance y objetivos

2. Planeación tributaria internacional

3. Planeación tributaria internacional nociva: principales conductas y mecanismos para identificarlas (ejemplos)

- 3.1. Operaciones financieras internacionales y subcapitalización
- 3.2. Manipulación de precios de transferencia
- 3.3. Abuso de tratados
- 3.4. Abuso de normas domésticas
- 3.5. Híbridos
- 3.6. Reorganización de empresas
- 3.7. Residencia fiscal
- 3.8. Establecimiento permanente y el uso de acuerdos de comisionistas
- 3.9. Uso de "acuerdos" para ocultar (fideicomisos, fundaciones, anstalt), paraísos fiscales, y regímenes tributarios nocivos
- 3.10. Triangulación
- 3.11. Transferencia de intangibles
- 3.12. Pagos por asistencia técnica, regalías, intereses, dividendos y servicios
- 3.13. Operaciones de leasing
- 3.14. Asignación contractual indebida de riesgos
- 3.15. Fragmentación artificial de contratos
- 3.16. Generación artificial de pérdidas y asignación artificial de costos
- 3.17. Uso indebido de sociedad instrumental
- 3.18. Traslado de beneficios
- 3.19. Riesgos relacionados con empresas que operan en la economía digital

4. Medidas de contención de la planeación tributaria internacional

- 4.1. Normas generales anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales
- 4.2. Normas específicas anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales

- 4.3. Normas Anti-híbridos
- 4.4. Facultades para desconocer o recharacterizar transacciones
- 4.5. Normas de transparencia fiscal internacional. (Por ejemplo: Medidas sobre "Controlled Foreign Corporations" (CFC) ", entre otras)
- 4.6. Normas para limitar la erosión de la base imponible por medio de instrumentos financieros
- 4.7. Normas sobre precios de transferencia
- 4.8. Normas anti-paraísos fiscales
- 4.9. Medidas aplicables para contener conductas indebidas por parte de promotores tributarios
- 4.10. Mecanismos para evitar abusos en la comercialización de "Commodities" y materias primas en general
- 4.11. Medidas para contener la evasión/elusión por parte de empresas que operan en la economía digital
- 4.12. Medidas para contener el uso indebido de establecimiento permanente y acuerdos con comisionistas

5. Herramientas de contención de la planeación tributaria internacional

- 5.1. Regímenes especiales de información y desarrollo y mantenimiento de bases de datos: Obligaciones informativas para contribuyentes que llevan a cabo operaciones internacionales
- 5.2. Mecanismos para identificar riesgos
- 5.3. Cooperación internacional
- 5.4. Iniciativas sobre Responsabilidad Social Corporativa
- 5.5. Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo
- 5.6. Herramientas para contener abusos por parte de empresas que operan en la economía digital
- 5.7. Tributación de las criptomonedas
- 5.8. Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia

6. Otros asuntos administrativos

- 6.1. Auditoría de empresas multinacionales y empresas con operaciones internacionales

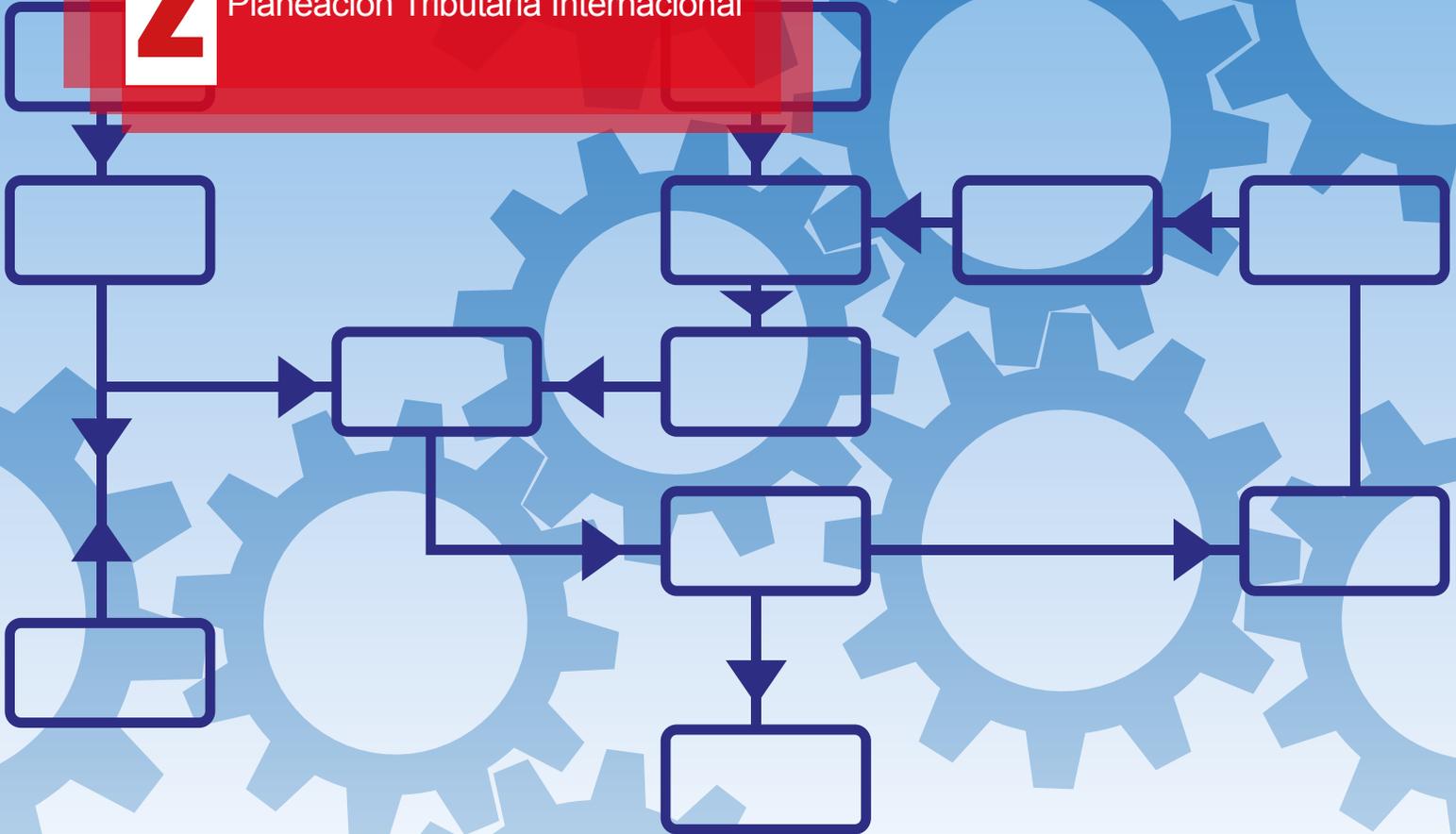


Manual

sobre Control de la
Planeación
Tributaria
Internacional

2

Planeación Tributaria Internacional



Manual

sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

2

Planeación Tributaria Internacional

Heleno Taveira Tôres

Sobre el Autor



Heleno Taveira Tôrres

Heleno Taveira Tôrres es Profesor Catedrático de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la Universidad de São Paulo (USP). Doctor (PUCSP), Master (UFPE) y Especialista (Università di Roma – La Sapienza) en Derecho Tributario. Fue vicepresidente mundial de la Asociación Fiscal Internacional – IFA, con sede en Amsterdam – Holanda, enero de 2008 a diciembre de 2013. Presidente de la Asociación Brasileña de Derecho Financiero – ABDF. Miembro del Consejo Ejecutivo del Instituto de Derecho Tributario Latinoamericano – ILADT, y otras asociaciones importantes en Brasil y en el extranjero. Abogado.

Contenido

2. Planeación tributaria internacional	11
2.1. Concepto de planeación tributaria internacional	12
2.2. Elementos que alimentan la planeación tributaria internacional	32
2.2.1. Límites de la planeación tributaria internacional	36
2.2.1.1. Multitributación internacional y abuso de derecho	39
2.2.1.2. Abuso de derecho y elusión tributaria internacional	42
2.2.2. Combatir la elusión con normas especiales antielusivas	43
2.2.2.1. Adopción del principio de universalidad	44
2.2.2.2. Control de participaciones en sociedades extranjeras con enfoque en normas sobre “Compañías Foráneas Controladas” (CFC)	44
2.2.2.3. Control de las operaciones de precios de transferencia	46
2.2.2.4. No deducibilidad de determinados gastos	47
2.2.2.5. Desconocimiento de la pérdida de residencia a efectos fiscales (personas físicas)	48
2.2.2.6. Normas Generales antielusivas	48

2 Planeación Tributaria Internacional

La necesidad de una actuación preventiva en el estudio de las consecuencias fiscales de las operaciones que las empresas pretenden practicar en el mercado internacional no es más que una realidad derivada de todo el proceso de dinamización de las relaciones e inversiones inherentes a los actos de comercialización, industria y prestación de servicios globalizados, que no conocen fronteras para la aplicación de los factores productivos y los flujos de capital internacionales, para hacer frente a las exigencias de competitividad y a las Autoridades Fiscales de los más diversos países.

Practicar actos jurídicos con efectos tributarios planificados preventivamente es una consecuencia del pleno ejercicio del principio de autonomía de la voluntad y que, por ello mismo, constituye un acto lícito plenamente permitido por el ordenamiento jurídico.

Frente a esta premisa, la expresión “planeación tributaria” debe utilizarse para designar únicamente las posibles actitudes lícitas que pueden adoptar los contribuyentes a la hora de estructurar o reorganizar sus negocios, con el fin de ahorrar impuestos, ya sea evitando su liquidación o reduciendo o difiriendo el respectivo impacto fiscal en las operaciones. En este caso, el acto de planificar es siempre lícito, por lo que no es estricto atribuir una actuación ilícita a la conducta de organización preventiva del negocio a realizar.

Sin embargo, esto no significa que no pueda existir una planificación fiscal de contenido ilícito, que de hecho existe y debe ser reprimida con las medidas aplicables contra los delitos fiscales.

El propósito de ahorrar impuestos puede lograrse mediante actos legítimos o mediante actitudes ilícitas (evasión o elusión) del contribuyente. Por ello, sólo cuando se realicen los actos jurídicos pretendidos por el contribuyente o cuando se verifique su omisión en la constitución de los hechos, a través del lenguaje competente de las normas, la Administración Tributaria podrá analizar su licitud (economía fiscal legítima) o ilicitud y determinar si hubo evasión fiscal, elusión fiscal o un negocio indirecto legítimo y válido que permita una economía fiscal lícita.

En otras palabras, la planeación puede tener como objeto, tanto una organización de actos lícitos, elaborados de acuerdo con la ley, como puede tener una programación de actitudes, ya sea activa o pasiva, con fines ilícitos, con la intención de minimizar la carga tributaria. Una vez verificada la materialización de los actos ilícitos planificados, se abren las posibilidades de control o de actos sancionatorios, no sobre la planeación o como consecuencia de ella, sino sobre el negocio jurídico efectivamente realizado.

El Estado no controla la planeación, sino que controla la ejecución de los actos condicionados por la información que transmite la planeación.

Es decir, sólo después de la efectividad de los actos previstos es que las personas políticas pueden tomar medidas correctivas para la creación de conductas ilegales, rechazadas por el ordenamiento jurídico, según los grados sancionatorios típicos de cada uno: desautorización de los actos o negocios por la evasión; aplicación de sanciones por la evasión e incluso sanciones penales si el acto configura algún tipo de delito contra el sistema tributario, como la evasión

fiscal, por ejemplo. Pero todo dependerá de la eficacia de los actos previstos, por acción u omisión. Esto es lo que se comprobará en este artículo frente a las formas legales e ilegales en el compendio internacional.

2.1. Concepto de Planeación Tributaria Internacional

Los efectos duraderos de la globalización que crece en el siglo XXI han creado una red mundial que está necesariamente más conectada en los aspectos sociales y económicos. En la lección de Adam Watson (2004), estamos atravesando un proceso de evolución de la sociedad internacional, en el que *“as práticas operacionais estratégicas, econômicas estão significativamente mais adaptadas às realidades e, portanto, mais integradas do que a legitimidade”* (Watson, 2004, p. 431).¹ De este modo, los Estados se ven limitados en un ámbito más estricto, lo que debilita los conceptos tradicionales de la teoría del Estado que los conforman, especialmente en lo que respecta a la soberanía y su virtud de formular las fronteras de su jurisdicción.

Nos encontramos, pues, en la paradoja de la globalización, descrita por Dani Rodrik (2011), en la que la política de los Estados democráticos los fortalece y debilita simultáneamente, en la medida en que permite la inserción de las cuestiones internacionales en la esfera pública, pero conduce a la “hiperglobalización” de las controversias, que van de la mano de la gobernanza multipolar (Rodrik, 2011, pp. 32-37).²

Estos efectos son aún más pronunciados en el ámbito de la fiscalidad internacional, ya que las opciones fiscales de los Estados para preservar sus respectivas soberanías pueden conducir no sólo a la doble tributación, sino también a la doble no tributación, para amplificar la guerra fiscal atrayendo las inversiones nacionales.

La soberanía tributaria pasa por una resignificación en busca del equilibrio de este trípode, que sólo puede fortalecerse con políticas que vean el escenario externo y sean deliberativas, capaces de entrar en los detalles de cada jurisdicción de manera conceptual y principista.³

La autonomía privada permite al contribuyente crear normas empresariales que agilicen el ejercicio de la autonomía de la voluntad, pudiendo elegir las mejores formas jurídicas a su alcance.⁴ Así, como destaca Ricardo Lobo Torres, *“la lucha contra la elusión fiscal no puede significar restricciones a la planeación tributaria. El ámbito de la libre empresa es el punto de partida de la vida económica y no puede sufrir la injerencia del Estado”* (Torres, 2012, p. 10).⁵ Es decir, el intérprete debe captar la verdadera intención de las partes, para poder extraer las subvenciones a la plasmación de la planeación tributaria y luego calificarla como permitida o abusiva (Grasseti, 1938, p. 70-73).⁶ A partir de esto, José Casalta Nabais afirma, que el principio de libre disponibilidad económica impone la permisión, con la mayor magnitud posible, de que el ordenamiento jurídico asegure una economía efectivamente de mercado, lo cual, en el aspecto del sistema tributario implica la posibilidad de que los contribuyentes “planifiquen su vida económica sin considerar las necesidades financieras de la respectiva comunidad estatal y actúen para obtener la mejor planeación tributaria (*tax o fiscal planning*)” (Nabais, 2004, p. 204-206), siempre que no se utilicen maniobras evasivas.⁷

En primer lugar, hay que señalar que la planeación tributaria no puede ser tratada exclusivamente como una creación doctrinal, sino que es más bien una valoración de un conjunto coordinado de comportamientos orientados a la creación de relaciones jurídicas que mejoren la carga fiscal.

En la precisión del Tribunal Supremo de los Estados Unidos en el caso “*Gregory v. Helvering*”, el contribuyente es libre de elegir cómo va a estructurar su negocio de una manera lícita que le permita ahorrar en el pago de impuestos, véase, en los siguientes términos: “Cualquiera puede arreglar sus asuntos para que sus impuestos sean lo más bajos posible; no está obligado a elegir el modelo que mejor pague al Tesoro; ni siquiera hay un deber patriótico de aumentar los impuestos propios”.⁸

La planeación, pues, es un proceso técnico destinado a transformar la realidad existente. Se descartan alternativas y se buscan otras; es, en definitiva, un acto de racionalidad ante una multiplicidad de opciones. En este sentido, señala Eros Grau que la planeación es la “forma de acción racional caracterizada por la predicción de comportamientos económicos y sociales futuros, la formulación explícita de objetivos y la definición de medios de acción de forma coordinada” (Grau, 2018, p. 150).⁹ Está ligada a la lógica de la eficiencia para optimizar el uso de los recursos.

La necesidad de una actuación preventiva de la administración tributaria, junto con el operador del derecho, en el estudio de las consecuencias fiscales de los negocios jurídicos que se pretenden practicar en el mercado, no es más que una realidad derivada de todo el proceso de dinamización de las relaciones e inversiones inherentes a los flujos de capital, frente a una competencia cada vez más competitiva y a la creciente complejidad del sistema tributario.

Así, la “planeación tributaria” debería designar únicamente la técnica de organización empresarial preventiva, con el objetivo de una economía fiscal lícita, independientemente de cualquier consecuencia de los actos proyectados.

Las actitudes lícitas que pueden adoptar los contribuyentes, al estructurar o reorganizar sus negocios, con el propósito de ahorrar impuestos, ya sea evitando su incidencia o reduciendo o difiriendo el respectivo impacto fiscal en las transacciones, corresponden a la noción de “economía fiscal legítima”.

Ciertamente, puede existir una planeación tributaria de contenido ilegal, ya que la finalidad de ahorrar impuestos puede conseguirse tanto con actos legítimos como con actitudes ilegales (evasión o elusión) del contribuyente. Por ello, sólo cuando se realicen los actos jurídicos pretendidos por el contribuyente o cuando se verifique su omisión en la constitución de los hechos, a través del lenguaje competente, la Administración Tributaria podrá controlar la operación para determinar su licitud (economía fiscal legítima) o ilicitud y determinar si hubo **(i)** evasión fiscal, **(ii)** elusión fiscal, **(iii)** simulación o **(iv)** una operación indirecta legítima y válida que persigue una economía fiscal lícita (elusión fiscal).

Visto desde este ángulo, la planeación tributaria no es más que una técnica de “prueba” preventiva que el operador del ordenamiento jurídico realiza, evaluando los hechos futuros a la luz del ordenamiento jurídico vigente, en una proyección de las consecuencias de las predicciones del ordenamiento jurídico sobre los hechos posteriores. Se trata de una técnica de subsunción anticipada, previendo las consecuencias jurídico-fiscales, destinada a actuar de acuerdo con el ordenamiento jurídico, utilizando las operaciones menos onerosas disponibles como legítimas.

Por ello, su contenido debe contemplar todas las repercusiones del sistema, no sólo la norma fiscal estricta, la que define la obligación tributaria principal; así como todas las posibles obligaciones: accesorias (deberes instrumentales o formales), penales, etc.

Es decir, tanto la planeación puede tener por objeto una organización de actos lícitos, de acuerdo con la ley, como puede disponer de una programación de actitudes, activas o pasivas, con fines ilícitos, con la intención de minimizar la carga fiscal.¹⁰ En este caso, se supone que todas las transacciones se pondrán en práctica con una adecuación efectiva y que los negocios jurídicos serán válidos y regulares, con una correspondencia adecuada entre forma y contenido. Pero una vez que se verifica la materialización de los actos planificados, se abren las posibilidades de actos de control, no sobre la planificación o como resultado de esta, sino sobre los negocios jurídicos efectivamente realizados u omisiones resultantes.

Por ello, la Administración Tributaria no es la encargada de controlar la planificación, sino la ejecución de los actos condicionados por la información transmitida por la planificación, de forma que sólo después de la ejecución de los actos planificados los Estados podrán tomar medidas correctivas sobre las conductas ilícitas perpetradas, según los grados sancionatorios típicos. Ello dependerá de la eficacia de los actos previstos, por acción u omisión.

Esta afirmación se entenderá mejor si observamos que la noción de planificación fiscal conlleva un análisis bajo la diada “proceso” y “producto” en su explicación. Una cosa es el procedimiento de *planificación* y otra, muy distinta, es el producto de dicho procedimiento, su resultado, el *contenido* respectivo y el acto planificado. Como procedimiento, la “*planificación*”¹¹ es el trabajo de preparación de cualquier empresa, según un guion y métodos determinados, por etapas y con bases técnicas de programas con objetivos definidos. Y como acto, la planificación consiste en la orientación que se da a la conducta del sujeto capaz (destinatario) en la constitución de actos jurídicos.

Por lo tanto, la planificación fiscal debe ser aceptada como un procedimiento de interpretación del sistema de normas, con el objetivo de crear un modelo de actuación para el contribuyente, caracterizado por la optimización de la conducta como forma de economía fiscal, en una actuación inmediatamente enfocada al éxito, en términos pragmáticos.

Pero la planificación fiscal no es un tipo de acto científico del derecho, porque no basta con que una proposición sea descriptiva del ordenamiento jurídico y susceptible de pruebas de corroboración. Para que ello sea posible, se requeriría la intersubjetividad en la comprobación de los criterios de las proposiciones jurídicas, de la que derivaría la posibilidad de un conocimiento jurídico objetivo¹². Dado que las proposiciones de la planificación fiscal no se comprueban intersubjetivamente, no es una actividad científica, sino un plan al servicio de una decisión individual, como instrumento descriptivo y operativo. Una afirmación sólo puede considerarse científica si lo es, cuando pueda ser sometida a pruebas subjetivas, lo que implica que cualquier persona científicamente capacitada puede realizar las mismas u otras pruebas de experimentación y no sólo el autor de una proposición teórica.

Como “producto”, la planeación tributaria corresponde a la orientación que se da a la conducta humana en la constitución de actos jurídicos, a partir del plan elaborado para optimizar los costos con las obligaciones tributarias, mediante la identificación y organización de las mejores y más económicas alternativas de formación de negocios jurídicos permitidos por la legislación, reduciendo las posibilidades de conflictos con el Fisco¹³.

El impuesto, como pago pecuniario obligatorio, es objeto de una relación jurídica que se forma por causalidad resultante de la constitución de un hecho jurídico tributario, en el acto de aplicación de la ley, como denotación de las connotaciones contenidas en las hipótesis de incidencia de las normas tributarias¹⁴. Así, la situación fáctica descrita en la hipótesis de incidencia normativa corresponde a hechos o negocios jurídicos practicados lícitamente por los sujetos, como expresión de su esfera de autonomía privada, derivados de otros actos de aplicación del derecho, practicados como ejercicio del principio de autonomía privada.

Por lo tanto, la planificación fiscal debe indicar claramente (el comportamiento del contribuyente en vista de la materialidad): **(a)** Bajo qué norma encaja el negocio, en comparación con la disposición a la que estaba sometido anteriormente, para demostrar los efectos y la consistencia del negocio, en términos de efectos legítimos privados y fiscales. Por ejemplo: financiarse con capital propio en vez de con préstamos de terceros; y **(b)** Qué ventajas fiscales se adquirieron y si alguna de ellas está desaprobada por el ordenamiento jurídico o provoca algún cuestionamiento sobre su legitimidad.

La “planificación fiscal”¹⁵, sin embargo, no tiene nada que ver con los actos de aplicación de la ley fiscal¹⁶. Los actos preparatorios de la organización de la empresa y las operaciones realizadas antes de que se produzca el hecho imponible u otros hechos con repercusión fiscal simplemente no interesan al derecho fiscal. Se trata de actos pre-jurídicos. Este interferirá mucho antes de estos actos, influyendo en el sujeto para tomar una decisión sobre el tipo de negocio jurídico que puede practicar, como expresión de la autonomía de la voluntad, constituyendo, por norma individual y concreta, un hecho jurídico que configura, a su vez, la hipótesis de incidencia de las normas tributarias.

Para ello, las declaraciones de planificación fiscal adoptarán¹⁷ la forma de: **(i) las directrices**, es decir proposiciones que deben servir para iluminar al sujeto que tomará la decisión sobre el negocio jurídico pretendido, dándole elementos cognitivos suficientes, como esquemas y sistematizaciones; **(ii) recomendaciones**, que son proposiciones persuasivas para advertir al decisor, proporcionándole datos de actualidad, como el éxito de operaciones similares, la posición de las autoridades fiscales y la jurisprudencia sobre casos similares, experiencias probadas, transformadas en reglas técnicas del tipo “si quieres **x**, debes **z**”; o como **(iii) exhortaciones**, que persuaden, apelando a valores y principios comunitarios, como la preponderancia de la libertad de empresa, la autonomía privada, etc.

Por ello, al igual que la dogmática, la planificación fiscal cumple funciones propias de una tecnología¹⁸, al servir: **i)** como instrumento para la actuación del operador, a la hora de tomar decisiones sobre la organización de su negocio jurídico, funcionando como mecanismo pedagógico (cómo organizar de forma más eficaz y legítima el negocio pretendido) y **ii)** como mecanismo de prevención de conflictos, al anticipar las consecuencias jurídicas del ordenamiento jurídico. Y lo es porque su fundamento es servir de creador de condiciones para la acción: rebajar, aplazar o evitar, legalmente, la constitución de una obligación tributaria.¹⁹

La planificación fiscal, sin embargo, no deja de ser un instrumento dogmático lato sensu, en la medida en que sus proposiciones preparan la decisión del sujeto en la constitución de sus negocios jurídicos, buscando evitar futuros conflictos con la Hacienda Pública, a través de afirmaciones persuasivas que influyen en el comportamiento de los destinatarios, aun sin vincularlos²⁰, salvo ante la apelación a criterios de razonabilidad y compatibilidad con el sistema de normas y principios del derecho tributario.

Así, el análisis de la planificación fiscal debe hacerse de forma sistemática, lo que encuentra dificultades, justamente porque se trata de un conjunto de situaciones jurídicas que pueden ser objeto de escrutinio por parte de la Administración Tributaria tanto individualmente como en grupo. La identificación de la planificación fiscal como una herramienta legítima para reducir la tributación, sin embargo, sigue un eje hermenéutico cuando se examina una transacción individualmente, en el análisis de Pietro Adonnino (2005), *en los siguientes términos*²¹:

“La logica interpretativa delle singole situazioni giuridiche che contribuiscono ad una pianificazione fiscale risiede per l'appunto nella valutazione della idoneità, intensa quale legittimo utilizzo strumentale dei singoli atti o negozi utilizzati, di dette strumenti giuridici in ordine all'ottenimento dello scopo prefissato.” (pp. 66-67).

De hecho, la evaluación de un solo paso integrante de la planificación observará tanto su idoneidad per se cómo la intensidad con la que el contribuyente utilizó la herramienta legítima para lograr sus objetivos. Por lo tanto, hay que decir que los pasos de planificación y su característica final, a primera vista, es una ocurrencia no sólo legítima, sino también deseable - e incluso necesaria en ciertos casos - como una parte natural de la planificación empresarial.

A partir de esto, es reduccionista considerar que la “planificación fiscal” abarca únicamente la reducción de impuestos. Designa “únicamente la técnica de organización preventiva de las empresas, con vistas a una economía fiscal lícita, independientemente de cualquier consecuencia de los actos del proyecto”.²² Porque el cálculo de la empresa se refiere a la reducción de los costes de transacción relacionados con los impuestos. En una comprensión clásica y segura, Ronald Coase (1937) informa que el mecanismo de los precios guía la relación entre la oferta y la demanda, pero que su uso implica costes, ya que los valores de los bienes comercializados están sujetos a la volatilidad del mercado.²³ La negociación de los bienes y servicios necesarios para llevar a cabo las actividades empresariales siempre conlleva amplias fricciones, traducidas en costes de transacción, que pueden internalizarse para mejorar la eficiencia de la empresa en términos económicos, es decir, reducir los gastos internalizando ciertas etapas necesarias para la producción.

Navegar por el mercado implica riesgos inherentes a la condición de ser, como bien expresa Natalino Irti (2007), *locus artificialis* que está sujeto a variaciones políticas y económicas.²⁴ En este estado de oscilación, dependiente de variables futuras, la duda impone la máxima cautela a la planificación empresarial, especialmente en el aspecto fiscal.

Ricardo Riveiro (2013) recoge con precisión, *en los siguientes términos*²⁵, este movimiento de las empresas con vistas al ámbito fiscal:

“En efecto, decisiones habituales en el seno de una empresa, por temas usuales en materia comercial o societaria tales como distribución de dividendos en efectivo o en especie, reducción o ampliación de capital, emisión de acciones con o sin prima, fusiones y escisiones, otras transferencias dentro del conjunto económico, aportes de capital o préstamo, financiación en el país o desde el exterior, cambio de precios en las transacciones entre compañías vinculadas, adquisición o leasing, constitución de sociedades holding o una trading, adquisición o licencia del intangible, tienen consecuencias tributarias no deseadas, sin una adecuada planificación fiscal.” (p. 770).

En esta línea, la actividad de planificación implica no sólo la reducción de impuestos, sino también el coste que supone el acto de pagarlos, así como los riesgos de doble pago o compensación efectiva, como explica Carlo Garbarino (2005), *en los siguientes términos*²⁶:

“La ‘pianificazioni fiscale’ (o ‘tax planning’) è quindi una scelta applicativa che si inserisce in un quadro strategico di scelte dell’impresa, e consiste nella complessa serie di scelte con le quali si definiscono le attività dell’impresa al fine di ottenere legittimamente la massima possibile riduzione del carico fiscale globale, e cioè di ridurre l’effetto fiscale al contempo riducendo i costi transattivi e gestionali, riducendo ovvero eliminando i rischi di riprese fiscali (ovvero altri rischi di tipo fiscale).” (p. 718).

La línea de razonamiento del estudio de la planificación fiscal no tiene un objeto intrínsecamente lícito o ilícito - ninguno de estos dos operadores se configura como prius lógico de la investigación. De tal suerte, aclara Glória Maria Marin Benítez (2013) que “[l]a licitud o ilicitud de una determinada planificación fiscal será la conclusión a que se llegue tras la aplicación del Derecho a los negocios y actos jurídicos realizados por el contribuyente” (pp. 41-42).²⁷ Y, en el mismo sentido, Rachel Anne Tooma (2008), acota:²⁸

“[T]ax avoidance differs from tax evasion. Evasion of tax is the unlawful escaping of tax liabilities. Tax evasion involves taxpayers deliberately misrepresenting or concealing the true state of their affairs to tax authorities to reduce their tax liability. That is, evasion requires deceit on the part of the taxpayer.” (p. 14).

De ello se deriva la premisa de que la licitud o ilicitud sólo puede apreciarse concretamente cuando se verifica ante el sistema tributario en el que se inserta o, además, en relación con el conjunto de sistemas en los que opera. En otras palabras, es necesario confirmar la circunstancia concreta del negocio jurídico pretendido por las partes, en relación con el cual el resultado obtenido sería objeto de imposición, es decir, si lo que las partes pretenden y lo que realmente hacen está permitido por el ordenamiento jurídico positivo.

Como dice muy bien Angelo Contrino (1996), una cosa es elegir las hipótesis menos costosas, entre las alternativas explícitamente proporcionadas; otra muy distinta, es *“aggirare maliziosamente la fattispecie oppure precostituire una ‘artificiosa’ orchestrazione allo scopo di conferire parvenza di legalità ad un risparmio altrimenti indebito.”* (p. 20).²⁹

Ahora bien, si un determinado contribuyente, buscando organizarse para una economía fiscal, prefiere utilizar una operación en detrimento de otra fiscalmente más onerosa, siendo ésta la prevista por la legislación, es evidente que no hay nada ilegítimo en esta elección, al contrario, está plenamente amparada por el ordenamiento jurídico. Este es el campo de la elusión fiscal. El problema surge cuando aquel no sólo “usa”, sino que “abusa” de la legislación, y esto es otra cosa, a la que se aplican perfectamente los tipos previstos en la legislación civil de anulación de negocios, cuando se practica con el propósito de perjudicar a terceros (dolo, fraude de ley y simulación), aunque este tercero sea la Hacienda Pública.

El concepto de planificación fiscal, por tanto, navega por dos afluentes principales. En primer lugar, atiende al principio de libertad contractual que tiene como núcleo la realización de sus actividades económicas de la mejor manera que le plazca, aunque recorra caminos lícitos sólo

con la intención de reducir la exacción fiscal; en segundo lugar, por seguridad jurídica, que las operaciones de los contribuyentes sean respetadas por los tribunales y las administraciones tributarias cuando correspondan a hechos previa o legalmente decididos.

Se trata de una opción fiscal lícita que está en manos del contribuyente, que no debe confundirse con una opción legal con consecuencias fiscales, tal como afirma Arnaud Agostini (1983), *en los siguientes términos*³⁰:

“L’option fiscale est le choix que le contribuable exerce entre deux ou plusieurs régimes fiscaux applicables à la même situation telle qu’elle est définie par la loi d’impôt. La distinction entre les deux types d’options repose donc sur un critère objectif: dans le premier cas (option juridique), on choisit de se placer dans telle situation juridique que la loi d’impôt traite de telle manière tandis que dans le second cas (option fiscale) la situation juridique du contribuable n’est pas altérée, c’est seulement l’appréhension fiscale de cette situation que le contribuable modifie par l’exercice de son option. A la différence de l’option fiscale, l’option juridique est donc la marque d’un choix qui échappe à la fiscalité, même si celle-ci tire des conséquences de ce choix.”

Naturalmente, la planificación se puede hacer a nivel internacional, cuando se organiza la actividad empresarial involucrando a dos o más jurisdicciones con la intención de reducir los gastos relacionados con los impuestos. Este cálculo incluye también la relación de beneficios fiscales, ya que un determinado país puede, por ejemplo, tener grandes impuestos sobre una posible base imponible, pero ofrecer exenciones ventajosas para determinadas empresas de un sector concreto, que preferirán desarrollar parte de sus actividades en ese Estado en lugar de otros que ofrecen una baja tributación sobre los ingresos sin ningún beneficio adicional. En otras palabras, se trata de medir y aprovechar *“inconsistencies between different countries’ tax rules to achieve a more favourable result than that which would have resulted from investing in a single jurisdiction”* (p. 319), *en palabras de Shaviro (2002)*.³¹ Esta evaluación, señala Carlo Garbarino (2005), tiene en cuenta tres factores principales: *“(i) valutando le aliquote sostenute dalle singole società del gruppo residenti in Stati diversi (ii) riferendosi alle aliquote effettive e (iii) calcolando il rischio delle riprese fiscali”* (p. 726).³²

En cualquier caso, al igual que la evasión fiscal a nivel nacional es ilícita, también lo es en las operaciones internacionales. En consecuencia, un gran porcentaje de países ha comenzado a desarrollar sus propias doctrinas legales o judiciales para frenar este fenómeno y hacer cumplir la fiscalidad que consideran debida. En otras palabras, dice Kevin Holmes (2007) *“the point at which a taxpayer crosses from legitimately arranging its financial affairs in the most tax beneficial way to abuse of the tax law varies from one country to another: some countries (and judges) are more tolerant than others”*.³³ En este sentido, la línea que separa la planificación fiscal lícita de la ilícita es aún más tenue que cuando se sitúa exclusivamente en una sola jurisdicción, afirman Claudio Sacchetto y Lauro Alemanno (2002)³⁴: *“Molto spesso, tra comportamenti elusivi e comportamenti che costituiscono un lecito risparmio d’imposta non vi è differenza, se non per aspetti assai limitati.”* (p. 349).

Las dos situaciones extremas, sin embargo, crean un interludio de difícil precisión tanto en términos dimensionales como cualitativos. Se trata de la llamada planificación fiscal agresiva, que no puede ser calificada preliminarmente como lícita o ilícita.³⁵ Su caracterización, por tanto, está

sujeta a fluctuaciones. Es importante entender que se extiende entre los dos polos antagónicos: (i) utilizar las prescripciones fiscales de acuerdo con el espíritu de las leyes aplicables; y (ii) utilizar medios declaradamente ilícitos, o, como exponen Guy Gest y Gilbert Tixier (1985): “*La fraude fiscale suppose, au-delà d’une violation de l’esprit de la loi et de l’intention du législateur, une infraction directe et délibérée aux règles posées pour l’établissement et le paiement de l’impôt*” (pp.33-34).³⁶

En el término medio, clasificado de (i) a (ii), se incluyen los acuerdos internacionales para evitar la repatriación de impuestos; la reubicación de una parte o de toda la actividad empresarial en un país con fiscalidad favorable y/o beneficios fiscales; y la reducción de la carga fiscal a través de mecanismos de doble no tributación.

Tanto la planificación fiscal lícita como la ilícita implican una reducción del impuesto a pagar que puede cumplir con las letras específicas del sistema legal. Sin embargo, la arquitectura utilizada por los contribuyentes para lograr la reducción puede llegar a un punto infranqueable de ajuste a la equidad.³⁷ Este movimiento da cabida a lo que generalmente se denomina planificación fiscal agresiva, que supera los niveles aceptables y puede deslizarse hacia la zona gris de la evasión fiscal, que consiste, en opinión de Lydia G. Ogazón y Ridha (2015), “*in taking advantage of the technicalities of a tax system, or of mismatches between two or more tax systems with the aim of reducing the overall tax liability*” (pp. 6-7).³⁸

La separación entre los semblantes de la elusión y la evasión fiscal es frágil. Preliminarmente, se hace constar que el término “evasión” no podría utilizarse para significar la actitud lícita del contribuyente en la economía de los impuestos, y debería, por rigor lingüístico, abandonarse. Es preferible utilizar la expresión “economía fiscal legítima”, como se conoce en varios países, la actitud lícita de autoorganización del contribuyente frente a los impuestos. Sólo la tradición de las declaraciones doctrinarias nos lleva a mantener su uso. “Elusión”, del latín *elisione*, significa acto o efecto de eludir; eliminación, supresión³⁹. “Eludir”, del latín *eludere*, significa evitar o esquivar con habilidad; eludir con habilidad o astucia, el poder o la influencia de. *Elusivo*, alguien que tiende a escapar, a evadirse (normalmente mediante la astucia)⁴⁰; alguien que se muestra astuto, esquivo, evasivo. Indefinido, vago, difícil de entender.

De este modo, la elusión fiscal no es reprendida de forma preliminar por el ordenamiento jurídico, ya que el contribuyente actúa dentro del ámbito permisivo. Se trata de una verdadera “economía de opción” (p. 49), en opinión de José Larraz (1952),⁴¹ que se traduce en la ausencia de anomalía empresarial -sólo hay una opción por la vía más económica en materia fiscal, cuyo motivo, las razones fiscales, son jurídicamente irrelevantes. Ampliando el debate, César García Novoa (2004) señala que son típicas ciertas “*economías de opción*” cuando el ordenamiento jurídico designa expresamente diversas ecuaciones económicas para obtener resultados idénticos o similares, a pesar del contraste de sus efectos fiscales.⁴² Se distingue de la figura de la simulación, ya que ésta implica un engaño y, necesariamente, existe una voluntad distinta de la manifestada, ya que los comportamientos son queridos por las partes, aunque tengan como finalidad eludir las normas fiscales aplicables, o, como enseña Raffaello Lupi (1999) “*la simulazione è invece manipolazione della realtà, col tentativo di mostrare una realtà diversa da quella effettiva: l’una attiene al giudizio di diritto, l’altra al giudizio di fatto*” (p. 268).⁴³

Esta distinción es más compleja en los casos de simulación relativa, en los que comúnmente se confunden la simulación y aquellos negocios jurídicos anómalos practicados en fraude de ley, porque en ambos casos hay dolo por simulación.⁴⁴ Es necesario reforzar que la simulación no

es un simple método para eludir la ley prohibitiva, sino que se trata de una violación directa de dicha ley que se encubre con negocios jurídicos simulados. En el fraude de ley, sin embargo, los actos son verdaderos, pero violan la ley: no hay desajuste entre la voluntad real y la declarada. Es decir, cuando el acto, en teoría permitido, se realiza, las partes pretenden todos sus efectos, aunque hayan eludido la incidencia de la norma.⁴⁵

En este sentido, si las partes actúan expresamente dentro de los parámetros de libertad legalmente garantizados para proteger la autonomía privada, existe una planificación fiscal ilegítima para ahorrar las relaciones con Hacienda, que crea negocios jurídicos inválidos y sin causa; es la evasión (“*tax evasion*”, “*evasión fiscal*”, “*evasione fiscale*”, “*évasion fiscale*” etc) y “rappresenta una violazione diretta dell’obbligo di pagare l’imposta a seguito del verificarsi del relativo presupposto di fatto” (p. 78), na visão de Pasquale Pistone (2017).⁴⁶ Sobre la planificación fiscal internacional, Louis Cartou (1986) advierte “*ne se confond pas obligatoirement avec la fraude car elle peut mettre à profit les lacunes ou les contradictions entre les législations concurrentes. Elle peut s’exercer dans le respect apparent de la légalité*” (pp. 20-21).⁴⁷

Este contraste clásico no resuelve todos los casos nacionales o internacionales, porque averiguar si los negocios jurídicos se enmarcaron en fraude de ley, ocultación o simulación no es una misión sencilla, sobre todo ante la volatilidad que pueden adquirir los conceptos de ilegalidad fiscal en cada país.⁴⁸ Así lo afirma Rafaele Russo (2007) indicando que “[i]n a cross-border scenario, we cannot identify a transaction that is illegal from an international point of view.” (p. 49).⁴⁹

No se separa de esta discusión la figura de la elusión (“*elusión fiscal*”, “*Steuerumgehung*”, “*elusione fiscale*”, etc.), en la que los actos del contribuyente no son ocultos o inexistentes, como en la ocultación y la simulación *stricto sensu*, respectivamente, ni se basan exactamente en la economía lícita de los impuestos como en la elusión. Por el contrario, se trata de una fuga muy bien planificada mediante negocios jurídicos carentes de causa, como ya hemos tenido ocasión de señalar, en los siguientes términos⁵⁰:

“Fenómeno por el cual el contribuyente, mediante la organización planificada de actos lícitos, pero desprovistos de “causa” (simulada o con fraude de ley), trata de evitar la subsunción del acto o negocio jurídico a concepto normativo de hecho típico y la respectiva imputación de la obligación tributaria.” (Tórres, 2003, p. 189).

Se trata, pues, de una zona nebulosa, compuesta por negocios legales que no infringen frontalmente la legislación, pero que son practicados por el contribuyente mediante artificios, es decir, “técnicas con apariencia legal destinadas a eludir o evitar la aplicación de las leyes fiscales” (Huck, 1997, p. 22)⁵¹, por lo que Albert Hensel (1956) lo simplifica en la expresión “non è illecita nel senso che colui che compie negozi elusivi urti contro un divieto della legge” (p. 151).⁵² La ausencia de incumplimiento frontal la diferencia de la evasión, pero la acerca a la elusión, ya que ambas utilizan medios formalmente lícitos para evitar la génesis de la obligación tributaria o, al menos, disminuir la exacción. Sin embargo, es una sustracción de la exacción por medios “no congruentes con la *voluntas legis*” (p. 94), discierne Tulio Rosembuj (1999).⁵³ La licitud, por tanto, es sólo aparente, siendo susceptible de corrección si viola indirectamente el ordenamiento jurídico.

En 2008, la OCDE resumió algunas hipótesis que podrían asignarse al concepto de “planificación fiscal agresiva”:

“Planning involving a tax position that is tenable but has unintended and unexpected tax revenue consequences. Revenue bodies’ concerns relate to the risk that tax legislation can be misused to achieve results which were not foreseen by the legislators. This is exacerbated by the often lengthy period between the time schemes are created and sold and the time revenue bodies discover them and remedial legislation is enacted.

*Taking a tax position that is favorable to the taxpayer without openly disclosing that there is uncertainty whether significant matters in the tax return accord with the law. Revenue bodies’ concerns relate to the risk that taxpayers will not disclose their view on the uncertainty or risk taken in relation to grey areas of law (sometimes, revenue bodies would not even agree that the law is in doubt).”*⁵⁴

Al afirmarlo, la OCDE presentó dos ejemplos de hipótesis que podrían ser tratadas bajo el prisma agresivo, pero guardó silencio en relación con otras hipótesis.

La Comisión Europea (2012), por su parte, definió el concepto de forma más amplia, pero a modo de ejemplo⁵⁵:

“La planificación fiscal agresiva consiste en aprovechar los tecnicismos de un sistema fiscal o los desajustes entre dos o más sistemas fiscales para reducir la deuda tributaria. Puede adoptar muchas formas. Entre las consecuencias de esta práctica se encuentran la doble deducción (por ejemplo, la misma pérdida se deduce tanto en el estado de origen como en el estado de residencia) y la doble no tributación (por ejemplo, los ingresos no gravados en el estado de origen están exentos en el estado de residencia).”

Ante la dificultad y las disparidades encontradas entre los conceptos de planificación fiscal agresiva, Marta Caldas (2015) definió que la planificación fiscal agresiva está orientada al beneficio de una ventaja fiscal imprevista, que reduce significativamente la tasa de la contribución, lo que atenta contra los principios de equidad y justicia tributaria, por lo que “es una planificación fiscal legal, admisible, pero inmoral”.⁵⁶

De forma esquemática, podemos ver algunas conductas clásicas que merecen más rigor por parte del intérprete porque se sitúan en el nebuloso espacio de la planificación fiscal agresiva: **(i)** manipulación del principio de plena competencia o “*arm’s-length*” en inglés y de sus precios de transferencia; **(ii)** “*treaty shopping*”; **(iii)** modificación de la clasificación de las actividades en los acuerdos para evitar la doble tributación; **(iv)** creación de estrategias de doble no tributación; **(v)** doble deducción. Este papel, aunque no es exhaustivo, sirve de base para el análisis de los comportamientos catalogados como agresivos. No obstante, cabe señalar que la determinación de la ilegalidad en cada caso depende necesariamente de las valoraciones concretas de cada jurisdicción. Por lo tanto, es pertinente presentar brevemente estas hipótesis principales.

El principio de “*arm’s length*” denota que el precio cobrado en una operación en la que intervienen dos partes vinculadas debe ser el mismo que cobrarían dos partes no vinculadas en otra negociación similar, es decir, “*describe a transaction with terms that are equivalent to fully negotiated market terms*”.⁵⁷ La OCDE sugirió que se adopte este parámetro para brindar mayor seguridad al mercado y a los Estados.⁵⁸ Esta situación también puede involucrar a dos partes relacionadas en diferentes jurisdicciones, cuando habrá controles, los llamados “precios de transferencia” para identificar si el precio practicado fue artificial.

Sin embargo, a veces es difícil determinar con precisión si se sigue este principio en la planificación fiscal internacional, ya que una negociación entre partes no relacionadas en diferentes Estados puede dar lugar a variaciones de precios por diversas razones económicas, sobre todo en el caso de las transacciones del mercado financiero. Además de la preocupación por la ausencia de datos que respalden el examen, las empresas transaccionales pueden ubicarse en países en los que la auditoría de precios es demasiado débil para saber si los montos se han reducido a efectos fiscales. Estos problemas llevaron a la OCDE a lanzar las Acciones 8-10 del proyecto BEPS “*Base Erosion and Profit Shifting*”, en el que se publicaron “normas” para evaluar cómo debe interpretarse el principio de “*arm’s length*”.

El segundo caso de planificación fiscal agresiva se produce con el “*treaty shopping*”, que consiste en una forma específica de abuso de los convenios internacionales contra la doble tributación. Un contribuyente residente en un Estado determinado, que no es parte de un convenio de doble tributación, crea una entidad jurídica en un Estado participante para obtener ventajas actuando como intermediario en las relaciones comerciales. Alberto Xavier (2010) ilustra esta situación particular, como sigue⁵⁹:

“Piense, por ejemplo, en una persona física que reside en Mónaco y tiene inversiones en una empresa alemana. Mónaco y Alemania no tienen un tratado de doble tributación entre sí. Esta persona constituye una sociedad de cartera en Suiza con el único fin de beneficiarse de la aplicación del tratado germano-suizo, que prevé un tipo de retención reducido sobre los dividendos (p. 350).”

Giancarlo Pezzuto (2002) resume las diferentes formas que puede adoptar este fenómeno, en los siguientes términos⁶⁰:

“A ciò si affianca il ‘forum shopping’ vale a dire l’uso – invalso per lo più nei Paesi anglosassoni, nei quali vigono i principi della common law – di localizzare una data operazione nel luogo in cui vi è stata una pronuncia giurisprudenziale che abbia dichiarato quel tipo di comportamento lecito e, quindi, si sia espressa in modo favorevole al contribuente.”

Infine, va ricordato anche il ‘rule shopping’, cioè la scelta di una norma (o di una direttiva, ‘directive shopping’) più favorevole al contribuente.” (p. 394).

La tercera forma es utilizar el marco de los tratados de doble tributación para reclasificar y optimizar su estructura financiera con un sesgo fiscal, que en la mayoría de los casos desplaza la deuda hacia el “equity”, normalmente mediante el uso de instrumentos híbridos, como describen M. Leibrecht y T. Rixen (2010), en los siguientes términos⁶¹:

“First, the use of hybrid financial instruments provides a vivid illustration of how the structure of DTTs [Double Tax Treaties] can be utilized to reclassify financial flows tax optimally. Second, hybrid financing can be interpreted as a sophisticated way to substitute debt for equity with the intention of circumventing thin capitalization rules – in many cases without actually increasing the debt-to-equity ratio. Third, although hybrid instruments may be issued for a variety of non-tax reasons, taxation issues do have considerable impact on management’s financing decisions” (p. 66).

La cuarta hipótesis consiste en utilizar estrategias para construir la doble no tributación, lo que implica combinar varias jurisdicciones y aprovechar, en cada una, las lagunas o asimetrías que permiten una virtual reducción de la tributación de la operación original. A veces, esta estrategia utiliza los mecanismos de los acuerdos para evitar la doble tributación descritos anteriormente de forma conjunta.

La quinta situación habitual es la doble deducción, cuyo nombre autoexplicativo informa de que una determinada actividad puede estar sujeta a más de una deducción en una determinada jurisdicción, lo que puede ser un atractivo para la actividad empresarial en un Estado que proporcione un beneficio fiscal tan amplio.

El breve paso por las formas clásicas de planificación agresiva que pueden ser ilícitas dependiendo de la jurisdicción lleva a la conclusión de que, si, por un lado, algunos Estados se dedican a combatir este fenómeno para aumentar su recaudación fiscal, por otro lado, varios Estados crean alternativas para favorecerlo no sólo por la misma razón, sino también para atraer a las empresas y sus capitales, lo que puede generar crecimiento económico. El enfrentamiento dilucidado se conoce como competencia fiscal perniciosa (“*harmful tax competition*”) y se produce cuando los Estados crean estrategias intencionadas para atraer a las empresas por la vía fiscal, como expone Roberto Succio (2002), en los siguientes términos⁶²:

“Fatti Stati o territori (vale a dire frazioni di Stati, o loro suddivisioni politiche locali), possono essere caratterizzati dall’assenza di imposte sui redditi, così come da un livello di aliquote più basso, o da una determinazione della base imponibile più favorevole. Ancora, può trattarsi di luoghi ove le Amministrazioni finanziarie competenti sono sottratte, normativamente o di fatto, ad ogni obbligo internazionale in materia di scambio di informazioni tra Amministrazioni, di trasparenza, di controllo sull’effettivo esercizio dell’attività dell’impresa residente etc.” (pp. 358-359).

La relación entre la ventaja económica obtenida y la reducción de la carga fiscal originada por las disparidades entre las distintas jurisdicciones implica que las normas destinadas a combatir la planificación fiscal agresiva considerada ilícita a nivel interno no son eficaces. Dado que las operaciones en cuestión abordan un plan entre naciones, las normas de un Estado pueden ser rechazadas por otro, lo que culmina en la erosión de la soberanía, en la lección de Pasquale Pistone (2017), en los siguientes términos⁶³:

“Manifesta un rapporto causale tra l’effetto del risparmio d’imposta e lo sfruttamento delle disparità fiscali transnazionali riconducibile a una frizione tra forma e sostanza, che determina un effetto di erosione della sovranità di uno o più Stati, anche diversi da quelli in cui è posta in essere tale fattispecie transnazionale. In questo modo di palesano differenze strutturali rispetto al fenomeno dell’elusione fiscale, che consentono di comprendere le ragioni per cui le norme antielusione sono scarsamente efficaci nei confronti delle varie forme di pianificazione fiscale aggressiva.

Per questa ragione le misure unilaterali non sono generalmente in grado di contrastarla efficacemente. Essa prospera infatti a livello transnazionale per effetto della mancata coerenza del trattamento applicabile in base alle norme di ciascun ordinamento tributario.” (pp. 70-71).

Hay que tener en cuenta que varias estrategias de planificación fiscal agresiva pueden considerarse no sólo lícitas, sino también involuntarias. Por lo tanto, pueden ser el resultado del camino natural que tendría que desarrollar una empresa para insertarse perfectamente en un sistema legal. En estos casos, a menudo es posible que una empresa simplemente tenga dificultades para comprender el complejo de reglas fiscales y se beneficie de una cierta exoneración debido a la total oscuridad, que comúnmente es el objetivo de una multa por parte del Tesoro, para sorpresa del contribuyente. Así, para reducir la inseguridad jurídica, algunos Estados han adoptado los llamados “tax rulings” que, en cierta medida, “permiten vincular a las distintas Administraciones Tributarias respecto a la interpretación y, en su caso, aplicación de la correspondiente legislación tributaria” (pp. 1458-1459), en palabras de Vicente Machín (2010).⁶⁴ Aunque mitigan el problema, los métodos unilaterales no son capaces de resolver la evasión fiscal, y mucho menos de llegar a un concepto sobre lo que puede considerarse planificación fiscal lícita o alcanzar un consenso sobre los límites de la soberanía fiscal.

La movilidad del capital internacional ha traído consigo la necesidad de cooperación, lo que naturalmente presupone que un Estado entre legalmente en el territorio de otro, a cierto nivel, para recabar los datos pertinentes de los contribuyentes o de sus operaciones ubicadas allí. El choque se produce, precisamente, en la confluencia de las competencias territoriales.

La territorialidad se considera generalmente como la limitación del poder exclusivo del Estado sobre su territorio, con la consecuencia de que sin su autorización no son lícitos los actos de un poder tributario extranjero que inspeccione y retenga a personas, cosas u operaciones que se desarrollen dentro de sus fronteras, como destaca ilustrativamente la enseñanza de Ottmar Buhler (1968), en los siguientes términos⁶⁵:

“No está permitido, pues, a la Administración fiscal del Estado A, en cuanto no tenga el consentimiento del Estado B, el exigir prestaciones materiales o formales de personas en el Estado B, sea directamente en el otro Estado (que puede ser también la sociedad matriz en el otro Estado); en efecto, en el DIT [Derecho Internacional Tributario] rige también el principio de que los actos jurídicos dirigidos a un representante dentro de su poder de representación produce efecto inmediatamente en favor y en contra del representado.” (pp. 217-218).

De hecho, el núcleo de la cooperación radica en el acuerdo, ya que no se puede lesionar el principio de soberanía, que permite a cada Estado dictar su propia política fiscal, por lo que es precisamente esta concepción, junto con el principio de paridad entre naciones, la que permite a un Estado construir una decisión judicial que tenga efectos extraterritoriales con plena eficacia por su respeto a los demás más allá de la frontera.⁶⁶ El lastre de esta facultad-deber de los órganos jurisdiccionales de formar actos con efecto extraterritorial emana, pues, del principio de universalidad, que parte del carácter personal que el sistema de derecho positivo es capaz de establecer por criterios legítimos de conexión. No se trata de una afrenta al principio de territorialidad; el primero es una especie de este género, ya que el segundo determina el lugar donde se produjo un hecho jurídico, mientras que el primero determina el ordenamiento jurídico competente para disciplinar sus efectos.⁶⁷

Dado que la planificación fiscal se entiende aquí como un procedimiento de interpretación del sistema normativo, que tiene como objetivo la creación de un modelo de actuación para el contribuyente, sus propuestas deben tratar de constituir formas lícitas de ahorro fiscal (“*tax saving*”), sin ir en contra del ordenamiento jurídico. Esta hipótesis puede consistir tanto en la elección de actos jurídicos que coincidan con las hipótesis de no sujeción, como en la exención (total o parcial) o incluso en negocios más favorables, a través de negocios jurídicos indirectos, para obtener el resultado deseado de eliminación o reducción de la tasa tributaria.

Como estipula Alberto Xavier⁶⁸, *el negocio jurídico indirecto* puede adoptar varias modalidades en el derecho fiscal, a saber **(i) negocio indirecto excluyente** - cuando la estructura del negocio jurídico es un elemento de la disposición de la norma fiscal y la del negocio indirecto no está prevista en ningún tipo de impuesto; **(ii) Negocio indirecto impositivo** - la estructura del negocio jurídico sigue siendo un elemento de la disposición, mientras que la del negocio indirecto está expresamente prevista en una norma de exención; y **(iii) Negocio jurídico reductor** - dado que la operación indirecta no siempre pretende evitar o impedir cualquier tributación efectiva, limitándose a desencadenar consecuencias fiscales menos onerosas que las que se derivarían del correspondiente negocio jurídico, puede desglosarse en dos posibilidades: **(a) Negocio reductor por sustitución de supuestos** - en ciertos casos, el trato directo es un elemento de la disposición normativa de la ley de un determinado impuesto y el negocio indirecto un elemento de otro tipo legal, cuyas consecuencias fiscales son menos onerosas; y **(b) Negocio reductor por sustitución de elementos del estatuto** - cuando el negocio directo es un elemento de cualquier área del estatuto y las partes recurren a un negocio indirecto que desencadena efectos fiscales menos onerosos.

Es evidente, sin embargo, que existe una dificultad casi insuperable para calificar como abusiva una maniobra del contribuyente que tiene por objeto la economía fiscal, como afirman Raffaele Russo et alia (2007), en los siguientes términos⁶⁹:

“[I]t is clear that on the basis of considerations of economic efficiency and fiscal justice a taxpayer should not be able to use legal constructions or transactions to avoid similar situations being subjected to the same tax burden. In other words, taxpayers should not abuse their right to minimize their tax burden. As in other branches of law, finding the borderline between use and abuse is not an easy task” (p. 52.).

En esta misma línea, la Administración Tributaria tiene el deber de mantener una vigilancia efectiva sobre las operaciones y actos realizados por los contribuyentes, siempre que sea posible. Para contener el crecimiento de los fraudes, la evasión fiscal y otras formas de infracción a la legislación, la Administración necesita posicionarse de la manera más adecuada posible, con el objetivo de aumentar las consecuencias sancionadoras aplicadas a los casos de incumplimiento de los deberes tributarios, mediante la creación de instrumentos dirigidos a este fin, con una necesaria mejora de la legislación vigente y una simplificación sustancial de los procedimientos formales. Ya se ha desarrollado un amplio cuerpo de doctrina jurídica al respecto, y las técnicas fiscales actuales están en sintonía con dichos avances.

Es deber de la Administración Tributaria frenar las prácticas de utilización del sistema legal mediante estratagemas, formadas con negocios simulados, en fraude de ley o con malicia, con el objetivo de causar pérdidas a la Hacienda Pública. El principio constitucional de la autonomía privada debe ser siempre respetado, pero no se puede aceptar la “máxima” según la cual todos y cada uno de los negocios practicados puedan ser aceptados de forma incuestionable. Esto sería un mero ejercicio de hipocresía jurídica o, al menos, un análisis negligente y superficial del problema.

Ciertamente, la lucha contra los actos de evasión, elusión o fraude fiscal representa una importante actividad estatal que debe desarrollarse permanentemente y garantizarse por ley, pero siempre dentro de los límites democráticos. El interés jurídico protegido tiene su alcance proyectado más allá de la simple protección del patrimonio público, que se hace como exigencia republicana, de constitución de ingresos públicos para atender los gastos asignados al Estado, para alcanzar la propia economía pública. Sin embargo, incluso en el caso de un imperativo de máxima importancia, esta razón no puede servir de justificación para los excesos que exceden los derechos fundamentales más consagrados⁷⁰.

Con el objetivo de garantizar el derecho a la libertad y a la propiedad, el texto constitucional brasileño ha descrito exhaustivamente las competencias tributarias otorgadas a las entidades de derecho público interno, además de establecer una serie de principios rectores para el ejercicio legítimo de la actividad legislativa en materia tributaria, sometiendo a ambas partes de la relación jurídica, la Administración y el contribuyente, a la ley y a la jurisdicción.

La lentitud de los procedimientos o la acumulación de actividad no pueden servir de base para la creación de mecanismos cautelares cuya ejecución perjudique los principios y derechos fundamentales de los ciudadanos. No vemos cómo puede reducirse la eficacia de los preceptos democráticos y de los principios que garantizan la seguridad jurídica del sistema para luchar contra la evasión y el fraude fiscal, porque no son esos principios los que deben acomodarse

a la Administración; es la propia Administración, que ya está constitucionalmente limitada a la plena observancia de esos principios en el ejercicio de sus competencias, y el propio legislador ordinario, quienes deben respetar plenamente tales preceptos.

Sin embargo, la lucha contra todas las formas de evasión o elusión fiscal es una tarea de los Estados que debe alcanzar un mínimo de éxito, para evitar el *apartheid* fiscal entre los contribuyentes que consiguen “escapar” y los que acaban cargando con las desgravaciones fiscales de los primeros, como si fueran rehenes que deben soportar solos todo el coste del Estado. Es necesario restablecer la isonomía conculcada, que tiene como corolario el principio de la justa distribución de las cargas públicas. Como dice Casalta Nabais (1999), “la evasión fiscal no traería ningún daño al mundo si todos estuvieran en condiciones de evadir y evadir en igualdad de condiciones” (p. 18).⁷¹ De ahí que el legislador y el administrador público tengan la relevante y minuciosa tarea de armonizar tan graves intereses, en el respeto a la Constitución y al orden de los derechos fundamentales, pero con el fin de frenar todas y cada una de las prácticas lesivas para el patrimonio público, que es propiedad de todos los ciudadanos.

Hay que tener en cuenta que la “elusión”, como concepto de derecho positivo, derivado del ordenamiento jurídico, debe ser valorada y conocida a la luz de cada uno de los ordenamientos jurídicos, no permitiéndose ningún tipo de “importación” o criterio conceptual.

A modo de ejemplo, Francia cuenta con una normativa propia que tiene en cuenta las operaciones que constituyen un “abuso de derecho” para el derecho fiscal, a las que no se puede oponer la administración⁷². Por otra parte, la noción de abuso de derecho no parece utilizarse con mucha precisión, aplicándose bien como designación de una construcción jurídica ficticia o bien para definir verdaderos fraudes normativos, en los que la única finalidad es la búsqueda de un trato más ventajoso. En Francia, el ordenamiento jurídico sitúa como similares los comportamientos con abuso de derecho, la simulación y el fraude de ley, hasta el punto de calificar el concepto de simulación como una hipótesis muy amplia, pero colocada como una especie de “abuso de derecho”.

Asimismo, en España, la noción de evasión está más involucrada con la idea de “fraude a la ley” que con el concepto de abuso de derecho o de formas específicas: *“En el fraude a la ley tributaria se utilizan uno o varios actos o negocios jurídicos con una finalidad distinta a la que les resulta propia, para conseguir las mismas consecuencias materiales que se producirían de haberse realizado el hecho imponible tipificado por la ley. Hay, por tanto, una configuración jurídica utilizada con el fin primordial de eludir el impuesto al amparo de una laguna jurídica (lo que distingue el fraude de ley de la economía de opción)”*⁷³.

Los países del *common law* ni siquiera adoptan el concepto de abuso de derecho. Y así sucesivamente.

Mientras que para representar el ámbito de los ilícitos típicos, adoptaremos el término “evasión fiscal”; para indicar el conjunto de ilícitos atípicos, organizados con la finalidad de eludir la constitución de obligaciones tributarias, pero sujetos a nulidad, en atención a los vicios que alberga, utilizaremos el término “simulación”⁷⁴. En ambos casos, se considera que los negocios o transacciones legales se realizan extrapolando los límites constitucionales de la libre iniciativa y despreciando las normas del ordenamiento jurídico, bien directamente, incumpliendo los mandamientos legales típicos (evasión), o bien indirectamente, manipulando las formas para eludir hábil o astutamente la incidencia fiscal (evasión)⁷⁵, realizando así infracciones atípicas.

Consideramos la “evasión fiscal” como una forma de “simulación”, “engaño” o “fraude a la ley”, como un tipo sancionado por el ordenamiento jurídico con una declaración de nulidad del negocio realizado, a solicitud del perjudicado, en este caso, las Autoridades Tributarias.

La compleja realidad de la “zona gris”, ante la difícil determinación de lo que constituye un negocio indirecto⁷⁶, la economía fiscal, la simulación, el abuso de derecho, la destreza fiscal, etc., todo ello diferenciado según los medios utilizados, ya anticipa la importancia de este criterio para la correcta identificación de lo que debe considerarse como elusivo.

Como dice Kruse, la configuración adecuada para los negocios en general es, siempre que sea posible, simple, racional y económica; mientras que la inadecuada es distorsionada, antieconómica, artificial y a menudo ineficaz.⁷⁷ Sin embargo, para una correcta identificación de los actos abusivos no procede ningún tipo de prejuicio en cuanto a la configuración del negocio pretendido. Una configuración inusual puede ser adecuada, mientras que una configuración habitual puede resultar inadecuada. El derecho fiscal está en continua evolución y no impone necesariamente a los contribuyentes el uso de las formas e institutos jurídicos habituales.

Los “medios” corresponden a las formas, o más bien a la composición jurídica del negocio, operado por las partes con un carácter insólito, inusual, anómalo o atípico. Se trata del llamado “abuso de las formas”, que sólo puede caracterizarse cuando la “regla general antielusiva” exige expresamente la hipótesis de elección de una forma “inadecuada”⁷⁸.

Una forma inusual puede considerarse adecuada cuando existen razones objetivas para operar de acuerdo con dicha elección. Por lo tanto, no será ninguna configuración inadecuada la que sirva para caracterizar la evasión, que debe consumarse siempre como causa de una menor carga tributaria. Si conduce a una carga fiscal idéntica o superior, aunque la forma sea inadecuada, no habría razón para cambiarla.

Si, por un lado, cada uno es libre de evitar la incidencia fiscal, por otro, la libertad de acción del particular no es tan amplia como para que pueda, con actos no consentidos, evitar el nacimiento de las obligaciones previstas en el ordenamiento jurídico. No se puede eludir el derecho fiscal abusando de las formas jurídicas previstas por la ley, como una violación indirecta de las normas, institutos y procedimientos. En este caso, la obligación tributaria surge porque el comportamiento subjetivo (fruto de la violación de la ley) es irrelevante, en palabras de Kruse (1994)⁷⁹.

Ninguna libertad puede ser llevada hasta sus últimas consecuencias, in casu el entendimiento de una parte de la doctrina que pretende tomar como válida la economía tributaria toda y cualquier actitud del contribuyente que no se deslice en el terreno de lo ilícito, aun cuando la forma jurídica adoptada por el contribuyente tenga como única finalidad la omisión tributaria. Así, sólo con la formación de actos o negocios jurídicos se podrá definir si hubo elusión o economía fiscal legítima. Así, en primer lugar, es necesario verificar la idoneidad del negocio jurídico celebrado por los particulares, su adecuación y legalidad y si es un instrumento adecuado para conseguir el fin previsto. En otras palabras, es necesario confirmar la circunstancia concreta de que el negocio jurídico pretendido por las partes, en relación con el cual el resultado obtenido estaría sujeto a tributación, está autorizado por el derecho privado, es decir, si lo que las partes pretenden y lo que realmente hacen está permitido por el ordenamiento jurídico positivo.

Tomemos el caso de las empresas aparentes. Sin duda, definir lo que son actividades sustanciales no es algo fácil. Atrás quedaron los tiempos en que para saber qué hacía una empresa y cómo ganaba dinero bastaba con visitar sus fábricas y comercios. Esta teoría del fondo sobre la

forma se aplica tanto a las personas implicadas⁸⁰, cuando se investiga el fondo subjetivo de las estructuras corporativas extranjeras, como a las operaciones realizadas sin una finalidad económica clara (“business purpose”).

Para controlar las empresas creadas sin sustancia, no hay una regla fija, aplicable a todas y cada una de las hipótesis, sino algunas formas de evidenciar un tratamiento concreto más adecuado. Para lograr este propósito, es fundamental trabajar primero con los elementos generales que comúnmente identifican a una empresa activa y real, principalmente para vislumbrar las relaciones entre los socios o accionistas y la empresa, así como el modo de administración. Luego, considere el objeto social y verifique si es compatible con los estatutos de la empresa constituida, si hay regularidad y normalidad en las operaciones y administración, si hay contabilidad, secretaría, documentación y archivos instalados y actualizados, entre otros.

Por lo tanto, entre los diversos criterios utilizados para identificar las formas “aparentes” de las empresas, se presentan los siguientes: (i) insuficiencia de actividades económicas y financieras reales relacionadas con el objeto social de la empresa, sustituidas por otras como la titularidad de patentes industriales o marcas, participaciones en filiales, inversiones en fondos, etc.; (ii) ausencia de una sede de gestión efectiva (o de oficinas reales, de empleados, de reuniones del Consejo de Administración en la supuesta sede, de actos administrativos posteriores al acto de constitución); (iii) representantes locales domiciliados en la misma jurisdicción del domicilio de la empresa, entre otros

En las operaciones transnacionales, es palpable que la planificación fiscal observará, al menos, dos sistemas jurídicos dispares, lo que obliga al contribuyente -y posteriormente a la Administración Tributaria implicada- a comparar características y conceptos que varían de una parte a otra. A este respecto, Silvia Cipollina (1988) afirma que *“la linea di demarcazione fra il lecito risparmio d’imposta e l’elusione non è fissa e determinata, ma tende anzi a spostarsi per l’effetto combinato di due fattori: l’impostazione accolta dall’interprete e il grado di evoluzione raggiunto dall’ordinamento giuridico”* (p. 125).⁸¹ De ello se deduce que la tensa línea que separa el abuso del uso legal en la planificación es aún más susceptible de colapsar en un entorno transfronterizo. En los países de “common-law” es habitual evaluar el abuso mediante la “prueba del propósito comercial” (“business purpose test”), según la cual, para que un negocio jurídico se considere válido, debe existir un propósito comercial más allá de la pura y simple obtención de ventajas fiscales.⁸²

En el ordenamiento jurídico estadounidense, el “business purpose test” surgió en la sentencia del caso “Gregory contra Helvering”, que es paradigmática ante los dos casos “Goldstein v. Commissioner”, juzgados en 1959⁸³ y 1966⁸⁴, por medio del “good business purpose test”. Esencialmente, el Tribunal Supremo estadounidense decidió que, si una negociación no tiene otra finalidad que evitar o reducir la carga fiscal, no debe ser considerada por la ley fiscal. También se creó la doctrina del “substance over form”, que supone la prevalencia de la naturaleza económica de un negocio jurídico si difiere de su forma jurídica propia. Así se formó el “test”, que valora individualmente los procedimientos (“steps”) elusivos, mediante el cual los jueces deben distinguir aquellos que son relevantes para el resultado final, pero sin una finalidad propia.

Inglaterra se ha adaptado en cierta medida a las teorías americanas, con las particularidades jurisprudenciales que se pueden agrupar en los siguientes métodos para identificar la evasión: (i) cuando el contribuyente organiza un procedimiento preordenado, con la única finalidad de obtener una disminución de la exacción, integrado por varios pasos (“steps”) en diversas transacciones,

es lícito que los jueces observen el conjunto operativo, como si fuera un único negocio jurídico, ignorando los “*steps*” aislados; **(ii)** para que el procedimiento se considere preordenado, basta con que se revele la intención de realizar la operación paso a paso para lograr el resultado deseado; y **(iii)** en presencia de actos cuyos “*steps*” se erosionen en la secuencia, la operación puede entenderse como circular y destinada a obtener efectos fiscales - pero cuando esto ocurre y los actos subsisten en el tiempo, el juez deberá evaluar los actos que la componen con el máximo rigor.⁸⁵

Esta doctrina no encaja perfectamente en varios sistemas jurídicos de “*civil law*”, ya que, como ya se ha puesto de manifiesto, el derecho de opción fiscal permite al contribuyente utilizar medios lícitos para reducir la carga tributaria, lo que supone un obstáculo para la constatación de la ausencia de objeto social, por insuficiencia de fundamentos jurídicos, por ejemplo, en los sistemas jurídicos brasileño, portugués, italiano, francés, alemán y español - que se basan en las ideas de “*fraus legis*” y “*abus de droit*”.⁸⁶

En España, parte de la doctrina entiende que el concepto de “*fraude a la ley*” en materia tributaria consiste en la realización de actos que se basan en una norma para evitar la aplicación de otra, más adecuada al caso, con el fin de ahorrar cargas fiscales. Se trata de una compensación por el tipo más favorable para el contribuyente. La aplicación de esta medida, en opinión de Falcón y Tella (1999, p. 8) supone una excepción a la regla general que prohíbe la analogía para cobrar impuestos que fueron apartados por maniobras evasivas, y no un simple caso de ilegalidad.⁸⁷ Ferreiro Lapatzta sistematiza que hay dos presupuestos para el fraude de ley: **(i)** abuso de las formas jurídicas, mediante la utilización de diversos instrumentos para fines distintos de los previstos por el legislador; y **(ii)** propósito de eludir, aunque sea parcialmente, la exacción fiscal.⁸⁸ César García Novoa (2003) reconoce expresamente la necesidad de utilizar el concepto de “*fraude a la ley*”, en los siguientes términos⁸⁹:

“La legitimidad constitucional de la lucha contra la elusión fiscal y su reconocimiento como expresión de un interés público parece, en principio, evidente. La Administración puede y debe atacar la violación indirecta de las leyes tributarias exactamente igual que la defraudación fiscal”. (p. 76).

En Alemania, para que se apliquen las directrices sobre abuso de forma, deben cumplirse cuatro premisas de forma acumulativa: **(i)** identificación de la estructura inadecuada para lograr el negocio previsto; **(ii)** ausencia de propósito comercial; **(iii)** intencionalidad del abuso; y **(iv)** reducción de la carga fiscal en función de las estrategias creadas. Se trata de una reunión de síntesis, y cada autor varía en cuanto al predominio de uno u otro criterio.⁹⁰

En Francia, el concepto de “*abus de droit*” no se utiliza con extrema precisión en el ámbito fiscal, y puede significar una construcción jurídica ficticia o definir prácticas de desviación normativa en las que el único objetivo es conseguir un tratamiento más ventajoso en términos fiscales, y va de la mano de los conceptos tradicionales de *fraus legis* y simulación.⁹¹

Las palabras de Pietro Adonnino (2005) sobre el panorama italiano son oportunas, en los siguientes términos⁹²:

“Avendo riguardo alle esperienze maturate in altri ordinamenti ed alle nomerà in esse presenti, quali che siano gli schemi giuridici adottati, e la terminologia utilizzata per identificare il comportamento comò elusivo, abus de droit, fraus legis, business purpose o step transactions doctrine, la ricostruzione della nozione di elusione è sostanzialmente a la stessa che nel nostro ordinamento e simili appaiono gli strumenti tecnici, legislativi o giudiziari, adottati per combattere i fenomeni elusivi nelle loro multiformi manifestazioni” (pp. 66-67).

De hecho, la noción de los institutos converge en la evasión, pero los instrumentos combativos son diferentes, ya que el criterio evaluativo es distinto - es necesario observar el fondo del acto además de la forma. En esta efeméride se rechaza la aplicación inmediata de la teoría del objeto social en los ordenamientos jurídicos de “civil law”, por lo que podemos centrarnos en los conceptos de simulación y fraude de ley, aunque impliquen una mayor dificultad valorativa, como afirma Paulo Ayres Barreto (2015)⁹³:

“Uma análise mais apurada de como a teoria deveria ser tratada pelo Direito Brasileiro – como de fato muitas vezes o é –, evidencia que o propósito negocial, tal como em suas origens no business purpose test norte-americano, deve buscar, nos dispositivos legais que tratam da ilicitude da conduta do agente, os verdadeiros fundamentos para a ilegitimidade do ato impugnado.

É dizer, num sistema jurídico em que vigora o princípio da legalidade, do qual decorre a liberdade dos cidadãos para fazer tudo que não for legalmente proibido, somente com a previsão legal de ilicitude da conduta perpetrada será legítima a autuação estatal tendente a restringir tal liberdade – possíveis juízos que extrapolem a esfera do direito positivo estarão impedidos de embasar a autuação. Sem a devida subsunção da situação a hipótese proibitiva legal, que implica também, por óbvio, a apresentação de elementos comprobatórios bastantes à caracterização da ilegitimidade da conduta, carecerá a autuação da devida motivação, do que decorrerá sua incontestável legitimidade. (...)” (p. 199).

Estamos totalmente de acuerdo en el ámbito del “civil law”. La reducción de la carga fiscal por medios lícitos es el deber del buen administrador, responsable de la gestión del patrimonio de una persona jurídica con fines lucrativos. Corrobora nuestra opinión la conclusión de Miguel Delgado Gutiérrez (2016)⁹⁴:

“Aliás, entendemos que o simples fato de economizar impostos já constitui um ‘business purpose’, pois os administradores de uma empresa devem agir no sentido de buscar a maior rentabilidade possível do empreendimento. Destarte, o objetivo de economizar tributos, além de não ser ilegal, constitui para os administradores uma obrigação na busca da maior eficiência possível na gestão adequada dos negócios sociais.

Logo, a aplicação da doutrina da falta de propósito negocial no direito tributário brasileiro, em razão da ausência de positivação, viola a segurança jurídica e o princípio da legalidade.” (p. 772).

Se resume, pues, que las autoridades fiscales, por regla general, observarán cuidadosamente los siguientes elementos ante una planificación fiscal internacional: **(i)** la minimización o eliminación de la carga tributaria; **(ii)** la legalidad de la operación; **(iii)** la relevancia de la causa o motivo del contribuyente; **(iv)** la existencia de actos empresariales que tuvieran como única finalidad eludir la tributación; **(v)** el aprovechamiento de las lagunas legislativas; **(vi)** la existencia de un sustrato económico de los procedimientos adoptados; y **(vii)** los actos empresariales contrarios no precisamente a la legalidad, sino al espíritu de la ley. Una vez más, es importante señalar que se trata de criterios de análisis, pero no significan que la planificación fiscal sea legal, ilegal o agresiva. Es fundamental observar no sólo las peculiaridades de cada caso, sino también las variantes legislativas sobre las que descansa la operación examinada.

2.2. Elementos que alimentan la Planeación Tributaria Internacional

Esta sección del artículo pretende exponer los principales elementos utilizados por las entidades que se dedican a la adopción de una planificación fiscal agresiva.

La llamada planificación fiscal agresiva suele aprovechar la falta de correspondencia (“*missmatching*”) entre las normas fiscales de los distintos países para obtener ventajas fiscales legales, pero que van más allá del llamado “espíritu de las leyes”. Los medios de comunicación se hicieron eco de este tipo de planificación en 2012 y desencadenaron acusaciones públicas que revelaron que multinacionales como Starbucks, Amazon y Google estaban reduciendo de forma inmoral y “artificial” los impuestos adeudados en los países en los que operaban.⁹⁵

El Parlamento británico publicó en su Informe Anual de la Comisión de Cuentas Públicas, que celebró una audiencia pública con representantes de estas tres multinacionales para entender si las empresas utilizaban las normas de precios de transferencia, los pagos de royalties por propiedad intelectual o los pagos de franquicias a otras empresas del grupo para reducir artificialmente sus beneficios en el Reino Unido o trasladarlos a jurisdicciones de menor tributación. Starbucks dijo que tenía un acuerdo fiscal especial con Holanda que hacía atractivo asignar parte de su negocio allí y que Suiza ofrecía tasas impositivas muy competitivas. Al pagar los intereses a tasas más altas que las del mercado, el Parlamento sospechó que la empresa estaba trasladando los beneficios fuera del Reino Unido a jurisdicciones con tasas más bajas. Amazon, por su parte, dijo que tenía un acuerdo con Luxemburgo y que sus beneficios se destinaban a la empresa en esa jurisdicción. Google mencionó que la mayor parte de sus ventas se facturaban en Irlanda y que tenía una empresa en las Bermudas para proteger su propiedad intelectual.⁹⁶

Aunque las estrategias utilizadas por las multinacionales mediante la llamada planificación fiscal agresiva eran lícitas, consistían en aplazar los impuestos adeudados en los países de residencia mediante reordenamientos de los flujos de pagos internacionales, asignar la base imponible en países con tasas impositivas reducidas y reducir la base imponible mediante la doble no tributación o la doble deducción a través de instrumentos híbridos. Así lo revela un estudio económico realizado por la Comisión Europea sobre el tema, como se desprende de las principales prácticas ilustradas en el cuadro siguiente⁹⁷:

Medios	Mecanismos Económicos en Funcionamiento	Estructuras de Planificación Agresiva
Planificación fiscal mediante el pago de intereses	Los costes de los intereses se deducen en la entidad de destino y no se gravan/ imponen en la entidad con ventajas fiscales	Financiación a través de sociedades “con ventajas fiscales”
	Los costes de los intereses se deducen en la entidad de destino y tributan a un tipo inferior en la entidad de menor tributación	Uso de instrumentos híbridos y tasa promedio entre las dos jurisdicciones implicadas
	Los costes de los intereses se deducen en la entidad de destino y se tratan como ingresos de dividendos (y exentos) en otra entidad	Préstamo mediante el uso de instrumentos híbrido
	Los costes de los intereses se deducen en la entidad objeto de análisis, mientras que los intereses se compensan porque la entidad objeto de análisis es transparente para otra entidad	Entidad híbrida
	Las supuestas tasas de interés se deducen en la entidad objeto de análisis, mientras que las demás entidades no pagan/reciben intereses	Préstamo a interés cero
Planificación fiscal mediante el pago de royalties	Los costes de los royalties se deducen en la entidad de destino y no se gravan o se tributan en la entidad extraterritorial	Planificación fiscal de la propiedad intelectual a través de en el extranjero
	Los costos de royalties se deducen en la entidad de destino y se gravan a una tasa reducida en la entidad de patent box	Planificación fiscal para la propiedad intelectual utilizando países que ofrecen regímenes de “patent box” (tasa diferente para los ingresos de la propiedad intelectual)
	Los costos de royalties se deducen en la entidad objetivo y se gravan a una tasa reducida en la entidad que reside en el país con impuestos favorecidos	Planificación fiscal a través de la tasa promedio
	Los costos de royalties se deducen en la entidad receptora y los ingresos por regalías no se gravan en la entidad receptora, que es legal pero no residente fiscal	Propiedad intelectual de dos niveles
	Los costos de royalties se deducen en la entidad objetivo y los ingresos surgen en la entidad libre de impuestos	Acuerdo de Propiedad Intelectual y Aportación de Costos
Manipulación de los Precios de transferencia de bienes y servicios	Los precios de las transacciones intragrupo se distorsionan para aumentar las ganancias en las entidades con impuestos más bajos, a expensas de las entidades con impuestos más altos	Establecimiento artificial de precios elevados para países con tasas impositivas reducidas

En resumen, el citado estudio menciona que algunas particularidades y las normas fiscales de algunos países podrían permitir a las multinacionales adoptar una planificación agresiva, como, por ejemplo, las jurisdicciones que adoptan tasa impositivas diferenciadas para los ingresos procedentes de la propiedad intelectual (“*patent box*”); la carga fiscal promedio efectiva, que tiene en cuenta otros factores además de las tasas impositivas, como las bases imponibles; la ausencia de normas destinadas a gravar a las empresas controladas “CFC”; el número de tratados internacionales (cuantos más tratados, más probable es que algunos de ellos puedan utilizarse para garantizar condiciones favorables para la repatriación de beneficios).⁹⁸

También es importante señalar que se sigue creyendo que la elección de estrategias que impliquen una menor fiscalidad puede formar parte de la propia responsabilidad financiera del gestor de la empresa. Por lo tanto, es parte de la función de cada administración tributaria emprender medios para evitar que estos acuerdos o regímenes especiales puedan ser utilizados como una forma de planificación fiscal agresiva, siempre de acuerdo con los principios de seguridad jurídica. No nos parece admisible que los Estados concedan incentivos y regímenes especiales para atraer inversiones y posteriormente los revoquen con efectos retroactivos en busca de ingresos fiscales. Esta labor contra la planificación fiscal agresiva debe llevarse a cabo de forma preventiva, mediante cambios legislativos y cooperación internacional.

Hoy en día, el ámbito de la cooperación internacional insta al deber de transparencia, un nuevo paradigma de “Fisco Global”, culminado en los esfuerzos de implementación del Proyecto BEPS de la OCDE,⁹⁹ especialmente en lo que se refiere al Plan de Acción n° 12 (“*Mandatory Disclosure Rules*” - que sugiere que los países adopten normas internas que obliguen a los contribuyentes a revelar sus esquemas de planificación fiscal agresiva).¹⁰⁰

Según las directrices de la OCDE, Plan de Acción n° 12 entró en funcionamiento hasta septiembre de 2015 en los países cooperantes,¹⁰¹ que son los encargados de elaborar las normas para la “*divulgación obligatoria* de transacciones, esquemas o estructuras agresivas o abusivas”. Esta medida pretende ofrecer seguridad jurídica al sector privado (**a**) y reducir los costes de los litigios para las administraciones tributarias (**b**), con la “mayor coherencia posible” entre países. Una condición fundamental para favorecer la competitividad y promover una competencia equilibrada entre empresas nacionales y extranjeras.

El régimen de “*Mandatory Disclosure Rules*” exige declaraciones o consultas de planificación fiscal “obligatorias”. Esto es lo que defienden los miembros del “*Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales*” (*Global Forum*).

Las *Mandatory Disclosure Rules* (declaraciones obligatorias) están diseñadas principalmente para la planificación fiscal con transacciones internacionales, aunque no imponen la exclusividad para este fin. Por el contrario, todos los comentarios de la OCDE admiten una amplia aplicación a las operaciones nacionales. Por lo tanto, es posible y deseable que la norma se aplique a todo tipo de planificación fiscal, con o sin transacciones internacionales.

La finalidad de la declaración o consulta antievasión es facilitar la transparencia y el acceso a la Administración Tributaria, antes o durante la ejecución de la “planificación fiscal agresiva”, para identificar a las personas implicadas y la relación entre forma y fondo de los actos, de forma que permita separar los casos de evasión, elusión y planificación legítima.¹⁰² Otro requisito es que el contribuyente debe presentar una declaración por *cada conjunto de operaciones realizadas de forma interconectada*.

En vista de ello, no se informará de cualquier “planificación fiscal”, sino sólo de aquellas que cumplan los criterios de motivación de las situaciones de hecho y de derecho adoptadas. Es esencial que la información sea precisa y cualificada. La prueba debe ser siempre el examen de la *causa legal* de las transacciones, es decir, el propósito comercial que pretenden las partes. Si el conjunto de actos se orienta íntegramente a la consecución del fin propuesto, con la prueba del cumplimiento efectivo de las obligaciones, éste resulta exigible frente a terceros, incluida la Hacienda Pública. Este modelo teórico de calificación de la evasión fiscal basado en la determinación de actos empresariales o jurídicos carentes de “causa legal”, con ausencia constatada del lenguaje de la prueba, tiene la ventaja de la seguridad jurídica, descartando la subjetividad de los medios basados en la repercusión económica.

Así, las actividades que tengan una “causa legal” bien acreditada, “forma habitual”, como en los casos de negocios directos y contratos con cláusulas consuetudinarias y acordes con las disposiciones legales, y que no se encuentren entre las modalidades recogidas en la normativa propia, no necesitarán ser declaradas ni consultadas. Cabe señalar que el “deber de informar” de las declaraciones o consultas antielusivas debe estimular su *compliance*. No puede admitirse como medio invasivo o inhibitorio de la actividad económica o de la intervención del Estado en la autonomía privada.

Si bien el deber de informar recae sobre el contribuyente, las consecuencias del *non-compliance* deben ser efectivas, para obligar a los contribuyentes a cumplir con las obligaciones accesorias de declaración o consulta preventiva antielusiva, pero deben ser definidas de acuerdo con el derecho interno de cada País. Así, la forma de la sanción (pecuniaria o no) y el importe o porcentaje de la multa deben ser coherentes con los sujetos y las situaciones implicadas, según el principio de proporcionalidad.

Teniendo en cuenta este parámetro, la alegación de “fraude”, que implica la imputación de un delito penal por presunción, parece admitir un “deber de autoinculpación”, que no es coherente con la proporcionalidad de las sanciones y el modelo BEPS.¹⁰³ Se sugiere, aquí, una reflexión sobre las mejoras para distinguir las sanciones según las conductas y el propio propósito de *compliance* y buena fe de quienes declaran o promueven la consulta.

En este contexto, el reto del régimen de “*Mandatory Disclosure*” de BEPS radica en saber cómo llevar a cabo una planificación fiscal legítima y preservar las bases imponibles de los estados en la actualidad. Lógicamente, las diferencias en los sistemas jurídicos, entre los regímenes de derecho privado y las normas fiscales, dificultan enormemente la búsqueda de “coherencia” que propugna BEPS.

Por parte de la Administración Tributaria, la *eficiencia fiscal* significa evitar sistemas fiscales ‘simbólicos’ o ‘rutinarios’ que lleven a una pérdida de ingresos fiscales por lagunas o por una legislación ineficaz en la lucha contra la planificación fiscal “agresiva”. Este propósito de eficiencia no elimina la garantía de seguridad jurídica de los principios constitucionales de protección del contribuyente, aunque el control de los llamados *abusive tax plannings* sea también una forma de asegurar la competencia equilibrada y la competitividad en los mercados.

Ahora, si el paradigma de las “Autoridades Fiscales Globales” diera un giro para consagrar la recomposición de las bases imponibles de cada país, el nuevo contribuyente (sin fronteras) debe moverse con responsabilidad y *compliance*,¹⁰⁴ con el derecho de organizar una planificación lícita y sustancial, con el cuidado objetivo de la reducción de los riesgos fiscales futuros y otros.

En síntesis, las expectativas de conductas con transparencia, buena fe y precauciones de buena administración informan todo el modelo jurídico del siglo XXI. Por tanto, del derecho de libre gestión se pasa al deber de **compliance** fiscal, con el fin de prevenir los riesgos fiscales de la actividad (ética interna), inducir la lealtad de la competencia (ética entre iguales) y reforzar la garantía de preservación de las bases imponibles de los estados (ética social).

2.2.1. Límites de la Planeación Tributaria Internacional

La legitimidad de la planificación fiscal internacional se expresa fundamentalmente en la compatibilidad de la protección de los intereses de los Estados con los intereses de los inversores, siempre que éstos, al utilizar los instrumentos más ventajosos que ofrecen los ordenamientos jurídicos, respeten las normas de control de la evasión y el fraude fiscal, pero casi siempre incurren en la utilización de métodos de ahorro fiscal que conducen a la evasión de impuestos. Así, suponiendo que el fin es la optimización de la carga y que tal fin, por sí mismo, no puede considerarse en oposición a los intereses de las ordenanzas implicadas, su legitimidad sólo puede residir en la composición de los intereses protegidos de los Estados y los intereses protegidos de los contribuyentes.

Por lo tanto, aunque sea lícita para uno de los ordenamientos jurídicos, su objeto puede no serlo para los demás, y basta con que sea ilícita sólo frente a uno de los ordenamientos jurídicos para que la planificación fiscal internacional no sea definida como legítima.

Una definición muy utilizada por los autores de derecho fiscal internacional para la evasión fiscal internacional es la dada por Wisselink (1979), para quien consiste en una “reduction or annihilation of tax liability through the movement of persons (individual or legal) or of bodies without separate legal personality or of funds (money or other assets) across tax boundaries by legal or legitimate methods” (p. 338).¹⁰⁵ Como se puede ver, esta definición tiene un valor descriptivo más empírico que propiamente científico.

Para definir el concepto de evasión fiscal internacional, es necesario destacar la indispensabilidad de la presencia de elementos de extrañamiento, es decir, la verificación de una relación con elementos subjetivos o materiales situados en otras jurisdicciones, así como la constitución de hechos jurídicos, estratégicamente organizados para la utilización abusiva de los medios de reducción o eliminación de la doble tributación internacional, con el fin de reducir o excluir la carga fiscal.

Alberto Xavier¹⁰⁶ prefiere decir que el fenómeno de la elusión fiscal internacional se basa en un doble supuesto: la existencia de dos o más jurisdicciones fiscales, de las cuales una o varias aparecen, a la vista de una determinada situación concreta, como más favorables que la otra u otras; y la opción o elección voluntaria por parte del contribuyente de la jurisdicción fiscal aplicable, a través de la influencia voluntaria en la producción del hecho o hechos imponibles en cuanto a la atracción de la respectiva aplicación. No estamos de acuerdo con esta opinión porque la evasión fiscal internacional no se derivará necesariamente del ordenamiento jurídico más favorable, pudiendo derivarse, por ejemplo, de la utilización de las disposiciones de un acuerdo internacional; o bien, aunque el ordenamiento jurídico sea más desfavorable, pero por tratarse del país de residencia del operador, y por conceder algún beneficio (exención, crédito fiscal, “tax sparing”, etc.), ese sujeto se organiza para un uso abusivo de tales beneficios. Además, la

elección voluntaria del contribuyente no determina ninguna anomalía que merezca el control o el desconocimiento de los negocios practicados.

Los resultados distorsionados a los que pueden conducir algunas planificaciones, que pueden convertirse en formas elusivas, se deben a veces a la combinación de más de un régimen jurídico. Es el caso de un contribuyente que desea combinar un régimen de derecho interno con el régimen previsto en un determinado convenio internacional para evitar la tributación total de una determinada renta. El resultado puede no ser el que el sistema legal espera. Es patológico, contrario a las expectativas de conducta congruentes por el derecho positivo vigente.

La *elusión fiscal internacional* tiene su máxima expresión de eficacia justamente en la hipótesis de evitar la incidencia de cualquier ordenamiento tributario sobre el hecho económico de interés (cuando un Estado considera que el otro Estado involucrado debe ser el competente para gravar el hecho imponible, y viceversa). Así, sea cual sea la forma abusiva elegida, el resultado será siempre el mismo: la reducción de la carga fiscal, que no se produciría si el sistema fiscal se hubiera aplicado sin ninguna *interferencia estratégica* por parte del contribuyente.

La notable intensificación de las actividades económicas, financieras y de comercio internacional ocurrida en las últimas décadas ha servido de terreno fértil para la aparición de numerosos planes y artimañas destinados a obtener ventajas y ahorros fiscales lícitos o ilícitos. En la búsqueda de este objetivo, se han utilizado diversos planes y estratagemas, como el traslado de la ubicación territorial de una transacción para reducir el impacto de los impuestos, el traslado de la sede de la empresa, el traslado de la ubicación de la financiación, el cambio del lugar de adquisición de las materias primas, el lugar de producción, el lugar de comercialización o incluso el traslado artificial de la estructura del negocio jurídico a personas físicas residentes en el extranjero, que disfrutarían de la ventaja de una menor tributación.

Entre las numerosas posibilidades de evasión en el ámbito internacional, a modo de ejemplo, tenemos las siguientes: **(i)** desviación de beneficios, como ocurre con el “*transfer price*”, utilizado para concentrar los ingresos en países con menor presión fiscal; **(ii)** extradición de beneficios, de una jurisdicción con mayor presión fiscal a otra con menor impacto, mediante el uso de intangibles (patentes, licencias, nombres comerciales, “*know-how*”, etc.), arrendamientos financieros, investigación y desarrollo, gastos por servicios profesionales, de gestión, financieros, etc; **(iii)** la distribución de beneficios, mediante la transferencia de activos, los cambios de residencia, la capitalización de reservas y la reducción del capital social, la liquidación de filiales y sucursales, etc.; **(iv)** la planificación con el uso de tratados internacionales, mediante la deducción de impuestos no pagados (“*tax sparing*”), el crédito fiscal subyacente (“*underlying tax credit*”), el uso de terceros países “*third (stepping-stone) countries*”, el uso de empresas de enlace (“*conduit-companies*”), etc.

Todos estos actos pueden reducirse a la posibilidad de transferir o repartir las rentas en varios territorios diferentes, concentrándolas en aquellos con regímenes más favorables; o al aplazamiento (“*tax deferral*”) del pago de impuestos para el futuro (cuando se distribuyan los beneficios), acumulando las rentas en el territorio más favorable.

Como puede verse, la planificación fiscal internacional encuentra un terreno fértil en las diferencias entre los sistemas fiscales, pero sobre todo en la llamada “competencia fiscal internacional”. Basta recordar que la utilización de empresas que gozan directa o indirectamente de un régimen fiscal privilegiado es una realidad muy extendida en el mundo empresarial.

Sin duda, hay que respetar el repertorio (conjunto de normas) del sistema jurídico de cada nación implicada en la planificación fiscal. Sin embargo, la evasión no deriva de un acto aislado, sino de la concatenación de varias actitudes relacionadas. Pero si tal identificación es posible internamente, cuando en el ámbito transnacional, esto es casi impracticable, principalmente frente a las llamadas “*step by step transactions*”, ya que la Administración no puede controlar todos los actos de la cadena, aquí y en otros lugares, en el ámbito de los otros ordenamientos jurídicos, por carecer de jurisdicción para ello.

Sin embargo, hay que prestar atención al hecho de que la mayoría de las posibles vías de elusión¹⁰⁷, en la planificación fiscal internacional, derivan de maniobras artificiales para disfrutar de los beneficios concedidos por los Estados para evitar la doble tributación. Hagamos una prueba. Dejemos a un lado los mecanismos de reducción o eliminación de las hipótesis de doble tributación, las medidas internas y las medidas bilaterales (convenios internacionales para evitar la doble tributación) y démonos cuenta de lo que queda: prácticamente ninguna posibilidad para las formas elusivas de planificación.

Es decir, el ordenamiento jurídico concede exenciones, deducciones fiscales, reducciones de la base imponible y de las tasas, concede la equiparación de la residencia a los no residentes (para que puedan disfrutar de deducciones y dejar de tributar por la renta bruta en el régimen de “no residentes”), todo ello para evitar que las inversiones internacionales y el capital extranjero sufran una doble incidencia de impuestos por el mismo hecho imponible legal de producción de renta. Con ello, el sistema de derecho positivo otorga a los operadores cuyos ingresos entran en tales situaciones y calificaciones el derecho subjetivo a disfrutar de tales beneficios.

Nota: este no es el régimen ordinario aplicable al tipo de renta, sino un régimen privilegiado, como forma de garantizar un trato justo.

Así, cada vez que el contribuyente, dotado de este derecho subjetivo a un régimen más ventajoso, busca superarlo, a través de un juego coordinado de mutaciones de criterios de calificación, confrontándolo con los regímenes aplicados por el estado de la fuente de producción de la renta, exclusivamente para obtener una ventaja indebida y artificial, no se puede dejar de observar que, en tal caso, se configura un uso indebido de un “derecho subjetivo público” (a los beneficios para evitar la doble tributación) y, por tanto, un auténtico “abuso de derecho”,¹⁰⁸ que puede ser perfectamente controlado por la Administración Tributaria.

Por ello, los límites a las actividades de planificación fiscal internacional de las empresas están constituidos por las normas contra la evasión contenidas en las leyes nacionales o en los tratados suscritos por los Estados. Según Kruse (1994, p. 209), una función fundamental del sistema fiscal consiste en la prevención de los comportamientos que eluden la norma fiscal. Teniendo en cuenta las experiencias alcanzadas en los distintos ordenamientos jurídicos y las normas existentes en ellos, cualquiera que sea el esquema jurídico adoptado, la elusión, el abuso de derecho, la “*fraus legis*”, el “*business purpose*” o la “*step transactions doctrine*”, y la terminología utilizada para identificar la conducta como elusiva, en esencia, son similares, así como los instrumentos técnicos, legislativos o judiciales adoptados para combatir el fenómeno de la elusión en sus distintas manifestaciones.

2.2.1.1. Multitributación Internacional y Abuso de Derecho

Cuando una empresa pretende establecerse en otras jurisdicciones, la elaboración de una planificación fiscal internacional eficiente es fundamental, para que sus administradores puedan conocer de antemano el costo fiscal que resultará de la aplicación de la legislación en el lugar de inversión y las consecuencias que estas operaciones tendrán para la casa matriz, en función de su país de residencia.

Las doble tributación, sin duda, podría ser perjudiciales para esta empresa, que se vería perjudicada en sus actos de inversiones transnacionales. Pensemos en el siguiente caso:

Supongamos que esta empresa fuera a desarrollar su actividad en otro país, cuya utilidad anual fue de US\$ 10,000,000.00, considerada como un margen de inversión razonable. ¿Cuál sería el beneficio fiscal neto?

La información fiscal existente es la siguiente: **(a)** País donde se realizó la inversión – Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas a una tasa del 35% sobre las utilidades de la empresa extranjera; **(b)** País donde se realizó la inversión – Impuesto a la Renta Retenido del 20% sobre la utilidad distribuida, como remesas al exterior; **(c)** País de la casa matriz - Impuesto sobre Sociedades a una tasa del 28% (sin incluir el crédito fiscal y sin considerar la existencia de un convenio para evitar la doble tributación entre los países involucrados).

Lugar de tributación	Impuesto adeudado	Tasas	Monto
Ingresos devengados			10.000.000,00
País de origen	Impuesto sobre Sociedades	35%	(3.500.000,00)
País de origen	Retención del Impuesto Sobre la Renta (dividendos)	20% (sobre 6,500,000)	(1.300.000,00)
País de residencia	Impuesto de Sociedades	28%	(2.800.000,00)
Renta disponible			2.400.000,00

Como se puede observar, para que esta operación sea factible, es muy importante la existencia de un convenio para evitar la doble tributación, o bien que el Estado de residencia acepte créditos fiscales (*“tax credits”*), una reducción de la incidencia en la distribución de dividendos o aplique la exención a las rentas producidas en el extranjero. En otras palabras, sin medidas que resuelvan los conflictos fiscales, precisamente para reducir sus efectos nocivos, que recaen no sólo sobre los contribuyentes, en cuanto a la existencia de condiciones que no dificulten la conquista de los mercados, sino también sobre los Estados, si consideramos los intereses en un desarrollo económico equilibrado, ninguna inversión internacional podría realizarse sin pérdidas.

Pero para que esto se entienda bien, es necesario revisar las razones, la definición y las consecuencias de la doble, o mejor, la multitributación internacional sobre los ingresos de las empresas.

Principalmente para evitar el fraude y la evasión fiscal, los países adoptan el principio de universalidad, o renta mundial, para alcanzar la renta de un sujeto residente o nacional allí donde se produzca, interna o externamente. Sin embargo, con la adopción del “principio de universalidad” en el régimen del impuesto de sociedades por parte de algunos países,¹⁰⁹ y la

consiguiente aplicación de los criterios de conexión del “*world-wide income taxation*”, se dispara la posibilidad de que se formen concursos de reivindicaciones multifiscales.¹¹⁰

Así, definimos la multitributación internacional como la exigencia legítima a un mismo contribuyente, por parte de dos o más Estados soberanos, de forma autónoma e interna a cada uno de ellos, de créditos fiscales correspondientes a impuestos materialmente similares y formados en el mismo periodo de tiempo, basados en el mismo soporte fáctico. Simplificando el fenómeno, la multitributación internacional se denota por la identidad del soporte fáctico (hecho-evento) y la pluralidad de las normas fiscales que le son aplicables.¹¹¹

Como es sabido, las normas tributarias (normas de conducta), cuyas hipótesis de incidencia contienen la descripción de un hecho-evento dotado de un elemento extraño, no tienen eficacia ultraterritorial. Esta cualidad se limita solamente al lugar donde se produce el hecho (criterio espacial). En este caso, debido a la realización de hechos imponible localizados en el extranjero (cuando el Estado utiliza el principio de conexión de universalidad), no se les aplican las normas fiscales. Estas últimas sólo se aplican cuando las “reglas de localización” ya han definido, en virtud de los términos de la conexión, el lugar de su formación. Así, una vez verificada la vinculación personal (“residente”, “no residente”), establecida la localización de la “fuente” de la renta (“dentro”, “fuera” del territorio), calificada la categoría de la renta como “imponible” y, por tanto, identificados los elementos extraños del hecho-evento, se perfecciona “internamente” la regla de composición de la base imponible, territorialmente, se aplicará la regla de exacción del impuesto, formando la respectiva cuota tributaria para las personas físicas relacionadas con ese hecho. Así, la norma con eficacia ultraterritorial es la norma de estructura localizadora, y no la norma fiscal. La identificación de los elementos extranjeros, en sí misma, no implica una atribución automática de “eficacia ultraterritorial” a las respectivas normas fiscales. Desde este punto de vista, la concurrencia de pretensiones se realiza entre normas fiscales individuales y concretas, cada una de ellas con eficacia limitada al ámbito territorial de los respectivos Estados, cada uno de los cuales, a su discreción, crea créditos fiscales contra el mismo contribuyente en función de la similitud de los criterios materiales o de la base de cálculo de los criterios cuantitativos.

Debemos aclarar que cuando decimos que la multitributación internacional se forma ontogenéticamente a partir de una concurrencia de “normas fiscales (individuales y concretas)”, la comprensión del lector debe referirse a la noción de “norma jurídica” como “significado”, ya organizado sintácticamente y semánticamente de forma completa, como norma individual y concreta. El aparente “concurso” de normas generales y abstractas carece de interés para el desarrollo de este tema porque, en este nivel, no se realiza ningún derecho, ya que falta el elemento esencial: la formación de los “hechos jurídicos”, de los que emanan los efectos y la eficacia jurídica, con fuerza vinculante para las partes implicadas.

Al surgir, por tanto, de los efectos internos de cada ordenamiento jurídico, la multitributación internacional no está explícitamente prohibida por ningún ordenamiento jurídico,¹¹² ni por el “sistema internacional”, y su tratamiento no se dirige exclusivamente a su eliminación, sino a la reducción de sus efectos, definiendo los límites del Poder Tributario de cada Estado soberano.

Con el fin de encontrar una forma de resolver los indeseables problemas causados por la multitributación internacional, que tanto afligen a los operadores económicos que operan en el mercado internacional, los Estados que adoptan el principio de la “universalidad” (“*world-wide income taxation*”) para sus regímenes fiscales de la renta deben, al mismo tiempo, elegir

unilateralmente los mecanismos internos (compatibles con los objetivos de la política fiscal) que les parezcan más coherentes y, siempre que sea posible, adoptar las medidas bilaterales adecuadas, como es el caso de los convenios internacionales para evitar la doble tributación.

Las “medidas unilaterales”, adoptadas por el Estado implicado en una reclamación fiscal, de forma autónoma, a través de la legislación interna, en forma de autolimitación competencial, con el fin de paliar o evitar la doble tributación internacional, son de capital importancia, de hecho, el núcleo de las posibilidades de solución del problema en cuestión.¹¹³

Es importante destacar que estas normas son, a todos los efectos, normas procesales de actuación interna, cuyas hipótesis de incidencia contienen la descripción de hechos dotados de elementos extraños, identificados así por las reglas de calificación y localización, como normas de Derecho Internacional Tributario.¹¹⁴ En el caso de las normas de exención, los “elementos extraños” deben estar aislados por la localización de la producción de la renta en el extranjero (“fuera” del territorio), calificados en las formas de categorías consideradas “imponibles” y realizadas por personas físicas calificadas como “residentes”. Así, una vez que encajan en los respectivos criterios de las hipótesis de incidencia de dichas normas, estos ingresos deben ser “excluidos” de la tributación. En cambio, existe otro tipo de “elemento extraño” en las normas de deducción y crédito fiscal, además de las categorías residuales “*world-wide*”: las cantidades pagadas en concepto de impuestos extranjeros. Estos deben ser también y principalmente calificados y localizados en el espacio y en el tiempo para que puedan formar la hipótesis de incidencia de la norma individual y concreta que otorgará el beneficio, modificando la base imponible (deducción) o reduciendo el “*quantum debeatur*”, a través de la compensación (crédito fiscal) con el impuesto adeudado internamente por el contribuyente residente.

Resumiendo

El objetivo de esta larga digresión era demostrar el vínculo entre las formas elusivas y evasivas, el principio de universalidad, la multiritributación internacional y las medidas para contenerla. Pero vale la pena repetirlo.

Para frenar el fraude fiscal internacional, los países aplican el principio de universalidad. Sucede que esta opción genera la posibilidad de que se formen concursos de demandas multiritributarias (doble tributación internacional). Para evitar todos los inconvenientes que este fenómeno ocasiona a los operadores jurídicos y a los Estados, éstos adoptan medidas unilaterales o bilaterales (acuerdos internacionales), como exenciones, créditos fiscales, reducción de la base imponible y de las tasas, asigna la equiparación de la residencia a los no residentes (para que puedan disfrutar de deducciones y dejar de tributar por la renta bruta, en régimen de “no residentes”), todo ello para evitar que las inversiones internacionales y el capital extranjero sufran una doble incidencia de impuestos, por el mismo hecho imponible legal de producción de renta. Con ello, el sistema de derecho positivo otorga a los operadores cuyos ingresos entran en esas situaciones y calificaciones el derecho subjetivo a disfrutar de esos beneficios. De este modo, cada vez que el contribuyente, dotado de este derecho subjetivo a un régimen más ventajoso, pretende obtener una ventaja indebida y artificial mediante la utilización combinada de criterios del Estado de la fuente y criterios del país de residencia, no se puede dejar de observar que, en este caso, se configura un uso indebido de un “derecho subjetivo público” (a los beneficios para evitar la doble tributación) y, de este modo, un auténtico “abuso de derecho”, perfectamente

controlable por la Administración Tributaria. Una forma ilícita, por tanto, ya que, como advierte Alfredo Augusto Becker (1999, p. 142), “desde el momento en que se sobrepasa el límite legal (por violación de una norma jurídica o de la eficacia jurídica), ya no se cuestiona el uso del derecho, porque es el propio derecho el que ya no está en cuestión: el sujeto activo (el titular del derecho supuestamente abusado) actúa contra la norma jurídica o contra la eficacia jurídica y, en consecuencia, actúa sin derecho alguno; su acto es, pura y simplemente, “ilegal”.¹¹⁵ Abuso de derecho, en efecto, porque se trata de un derecho subjetivo cuyo ejercicio es perjudicial y antisocial, a la vista del uso abusivo de los beneficios fiscales que las medidas unilaterales o bilaterales en cuestión propician al contribuyente.

2.2.1.2. Abuso de Derecho y Elusión Tributaria Internacional

Debe entenderse por “abuso de derecho” el uso de configuraciones jurídicas que resultan inadecuadas en relación con el régimen jurídico típico, generando la posibilidad de obtener “ventajas fiscales injustificables” (reducción del monto a pagar, supresión, uso de exenciones, incentivos, etc.).¹¹⁶

Siempre que el individuo, en el ejercicio de un derecho subjetivo, supere los límites de regularidad de ese ejercicio impuestos por el derecho positivo, incluido el texto legal, las normas éticas que coexisten en todo el ordenamiento jurídico y el objeto social del derecho - aquí considerado en el sentido amplio aplicable a la ley del Estado Social -, causando daño a un tercero, se verifica lo que convencionalmente se denomina *abuso del derecho*. Esto se debe a que el derecho subjetivo, la facultad de actuar, en su debida y normal realización, se considera *uso*, y en su anormal, impropia realización, se considera abuso.

Como decía Pontes de Miranda: “En cuanto al ejercicio de los derechos, existía el principio de tesis del ejercicio absoluto de los derechos, con el aforismo romano *Qui iure suo utitur neminem laedit* (o *Nemo iniuria facit qui iure suo utitur*). La antítesis era el *summum ius summa iniuria*. La síntesis operaba incluyendo el abuso de derechos en la clase de actos ilícitos, o usando una regla legal de inclusión, a través de una declaración prohibitiva (Código Civil Alemán, § 226: ‘*Die Ausübung eines Rechts ist unzulässig, wenn sie nur den Zweck haben kann, einem Anderen zuzufügen*’; es decir, se prohíbe el ejercicio de un derecho si solo puede tener el propósito de causar daño a otros), o de una declaración preexclusiva de la contrariedad a la ley, por haber incluido entre los actos contrarios al derecho, el ejercicio irregular o abuso de derechos”.¹¹⁷

Clóvis Bevilacqua, en una lección todavía actual, destacando el contenido moral y la finalidad social del derecho, señala también que “A propósito de exercício dos direitos, houve o princípio-tese da absolutidade do exercício dos direitos, com o aforismo romano *Qui iure suo utitur neminem laedit* (ou *Nemo iniuria facit qui iure suo utitur*). O princípio-antítese foi o *summum ius summa iniuria*. A síntese operou-se pela inclusão do abuso do direito na classe dos atos ilícitos, ou empregando-se regra jurídica de inclusão, por meio de enunciado proibitivo (Código Civil alemão, § 226: ‘*Die Ausübung eines Rechts ist unzulässig, wenn sie nur den Zweck haben kann, einem Anderen zuzufügen*’; i.e., o exercício de um direito é proibido se somente pode ter

por fim causar dano a outrem), ou de enunciado pré-excludente da contrariedade a direito, por se ter incluído entre os atos contrários a direito o exercício irregular ou abuso de direito”.

El ejercicio irregular de un derecho o el abuso de un derecho, por implicar la vulneración del ordenamiento jurídico, entra en la categoría de actos ilícitos. Como acto ilícito, la culpabilidad puede o no formar parte de su soporte fáctico, dependiendo de la corriente a la que se adscriba el sistema jurídico considerado.

A este respecto, recordamos las ideas de Josserrand¹¹⁸ sobre la teoría del abuso de derecho, para quien el “acto abusivo”, realizado en virtud de un derecho subjetivo cuyos límites legales han sido respetados, es, sin embargo, contrario al derecho considerado en su conjunto, en la medida en que la normalidad del ejercicio limita el abuso del derecho (subjetivo), justificándose como una necesidad para impedir que el derecho (subjetivo) tenga, por tanto, un alcance absoluto e ilimitado. Así, se puede tener un derecho subjetivo pleno y tener todo el derecho en contra de uno mismo; y esta situación, que no es contradictoria sino perfectamente lógica, es la que constituye la figura del abuso de derecho.

El único inconveniente de las teorías de Josserrand es el hecho de que no tiene en cuenta la antijuridicidad del abuso, porque no se puede entender como antijurídico algo que no lo es, en la medida en que la norma jurídica individual y concreta que otorga el derecho subjetivo al sujeto, incondicionalmente, tendría que ser contraria a otras normas, ya sean legales, de principio o incluso consuetudinarias.

La aplicación del criterio de abuso de derecho en el derecho tributario se justifica, por tanto, como una forma de controlar la libertad del individuo, dados los principios de generalidad (la tributación debe llegar a todos), universalidad y capacidad de pago.

2.2.2. Combatir la Elusión con Normas Especiales Antielusivas

Por otro lado, las normas especiales antielusivas son formas de tipificación previa de los actos o negocios considerados elusivos, que pretenden alcanzar el objetivo de control bajo la égida del principio de legalidad.

Numerosos países, siguiendo esta tendencia, han insertado varias medidas analíticas específicas, aplicadas a partir de normas preventivas, o normas de corrección, antielusivas, para la seguridad y la certeza jurídica, adecuadas para el control de los actos organizados con el fin de ahorrar impuestos o aprovechar los vacíos legales.

Las normas preventivas o correctoras son formas de tipificación de actos o negocios jurídicos con efectos elusivos, que pretenden alcanzar o tratar, bajo la égida del principio de legalidad, casos concretos.

Estas normas preventivas (o correctivas), que se anticipan a las conductas elusivas o las tratan caso por caso, se instituyen para “cerrar” los espacios elusivos.

Las normas generales antielusivas dependen de ciertos supuestos sostenidos en el ordenamiento jurídico. De ahí los conceptos de “prevalencia del fondo sobre la forma”, “intenciones comerciales válidas”, “abuso de derecho”, “fraude de ley” y otros.

Por otro lado, al utilizar estas normas preventivas, el sistema legal cierra los vacíos legales y “corrige” las imperfecciones o “lagunas” que permitían posibles “opciones” fiscales.

Pueden autorizar la inobservancia de actos o negocios jurídicos, por considerarlos carentes de causa, como ocurre con las llamadas “normas generales contra la elusión fiscal”, pero siempre en determinados casos concretos.

Por ello, los Estados adoptan normas preventivas, como mecanismo ordinario para evitar fraudes o simulaciones, aislando las hipótesis elusivas caso por caso, de forma anticipada; y, para cerrar el sistema de control antielusivo, utilizan una cláusula general antielusiva, como una especie de recurso mayor, para controlar los casos para los que no existe previsión típica.

Así, las normas de corrección coexisten en el ordenamiento jurídico con las “normas generales antielusivas”, las “normas generales antisimulación”, las presunciones y ficciones previstas para el mismo fin, así como con las que califican las conductas ilícitas y las sancionan. Cada una realiza sus propias funciones.

Para tener una visión más objetiva del alcance de las normas preventivas, parece importante indicar algunas modalidades presentes en el derecho fiscal como mecanismos de control de la evasión fiscal internacional.

2.2.2.1. Adopción del principio de universalidad

En determinados casos, cuando un Estado tiene muchos operadores económicos residentes que operan en el extranjero, el principio de universalidad se inserta en el sistema como recurso para mantener el principio de isonomía, con el fin de evitar la injusticia fiscal entre los contribuyentes, a nivel interno, frente a los residentes que producen rentas sólo dentro del Estado (“*domicilliary income*”) y los que producen también fuera del Estado (“*foreign income*”); principalmente cuando, entre éstos, algunos actúan en beneficio de las ventajas fiscales ofrecidas por los Estados de origen, lo que conduce a una desigualdad de la carga fiscal soportada.

Sin duda, este principio funciona como una solución para resolver los problemas con los países con fiscalidad favorecida, pero también es una razón adicional para la expansión de dichas especies, al aumentar la presión fiscal que resulta sobre los residentes que producen ingresos en el extranjero.

2.2.2.2. Control de participaciones en sociedades extranjeras con enfoque en normas sobre “Compañías Foráneas Controladas” (CFC)

Como los dividendos sólo tributan cuando se pagan (principio de caja), que es el régimen de varios países, si la sociedad controlada está ubicada en un país fiscalmente favorable que no grava o grava a una tasa muy baja los beneficios producidos en él, el controlador o accionista

obtendrá un ahorro fiscal óptimo sobre esos beneficios producidos por la sociedad controlada, evitando el pago en forma de dividendos y difiriendo el pago de impuestos al futuro mediante reinversiones. En este caso, el país con impuestos se presta a una acumulación de ingresos.

Las formas de uso indebido de las compañías foráneas controladas (“CFC”),¹¹⁹ se identifican claramente cuando se verifica que: **(a)** un residente es controlador o tiene una gran participación en una sociedad situada en el extranjero; **(b)** el régimen fiscal del país de residencia de dicha sociedad extranjera es más ventajoso que el del país donde residen los accionistas; **(c)** la sociedad sólo distribuye una pequeña parte de sus ingresos en forma de dividendos, o no distribuye dividendos; y **(d)** la obtención de los ingresos renuncia al desarrollo de actividades empresariales efectivas en el país donde está constituida la sociedad controlada.

Como corolario de estos factores de identificación, algunos países han adoptado algunos tipos de “pruebas” para definir la aplicabilidad de las normas de control a los distintos casos de participaciones, siempre que una de ellas sea negativa para que la atribución de la renta al sujeto sea justificable.¹²⁰ El primero es el de la confrontación de las tasas impositivas vigentes en ambas jurisdicciones, de forma que la tasa impositiva del país donde se encuentra la CFC no sea inferior a una determinada proporción en relación con el del país de residencia del controlador (90%, 75%, etc.). La prueba del propósito comercial se utiliza para verificar si la empresa tiene un propósito comercial legítimo (“business purpose”) o es simplemente un medio para ahorrar impuestos. La tercera prueba es la de la cotización en bolsa, para excluir la aplicación de las medidas. La prueba más frecuente es la de la “distribución aceptable”, que se cumple cuando se recibe un porcentaje preestablecido de ingresos disponibles para su distribución en un plazo razonable (comúnmente 18 meses). Otra prueba es la de la fecha de contabilización, a la que las autoridades atribuyen un bono de participación por el periodo de tiempo que el sujeto ha permanecido vinculado a la empresa. Y, por último, la prueba de “*minimis*”, que no es más que un tope mínimo aceptable de distribuciones teniendo en cuenta el volumen de las inversiones y en un periodo de tiempo determinado.

Para combatir esta práctica, tan perjudicial como habitual, varios países han adoptado una medida antielusión para conseguir estos ingresos y gravarlos incluso antes de que estén disponibles, evitando así su aplazamiento (“*tax deferral*”). Se trata de la legislación de CFC,¹²¹ que supone imputar a los socios o accionistas residentes, por transparencia,¹²² los beneficios producidos por la sociedad constituida y localizada en países con fiscalidad favorecida, haciendo que el impuesto se aplique a los beneficios producidos en el extranjero, por las sociedades allí localizadas, y de las que esos sujetos son accionistas, de forma automática, como si se produjeran en el país, aunque no se distribuyan en forma de dividendos.¹²³ Como puede verse, esto se produce recurriendo a una *fictio iuris*, según la cual, a efectos fiscales, se considera que el contribuyente ha realizado una distribución automática y directa de beneficios al contribuyente residente en la fecha del balance en el que se computan los beneficios.

En cuanto a la necesidad de identificación previa del país de ubicación para saber si es o no un país favorecido fiscalmente, es un procedimiento indispensable como forma de legitimar el respectivo control, justamente porque es una medida contra los países favorecidos fiscalmente.

Se utilizan dos sistemas de medidas antielusivas sobre el control de empresas extranjeras, el “CFC transaccional” y el “CFC designado”. En virtud del método *locational* o *designated*, los accionistas de las sociedades controladas tributan prorrata en el país de residencia los beneficios y rentas producidos, independientemente de su tipología, aunque no sean distribuidos

por dichas sociedades, siempre que dicho contribuyente tenga una participación directa en dichas entidades que le permita un control efectivo, o administrativo, hasta el punto de decidir el momento de la distribución o reparto de beneficios o dividendos (Japón, Francia y Reino Unido). Se justifica por la base territorial de los ingresos. Según el criterio “*transactional*” o “*shopping*”, los controladores tributan en su país de residencia por determinadas categorías de ingresos¹²⁴ (dividendos, royalties, intereses, beneficios de la empresa, etc.), previamente definidas en la ley (“*tainted income*”). Este método es adoptado por Estados Unidos y Canadá.

Uno de los aspectos más importantes e intrincados de la definición de las sociedades extranjeras controladas corresponde a la naturaleza del vínculo entre el sujeto residente (sociedad, socio o accionista) controlador y la entidad extranjera, conformando el ámbito subjetivo de esta materia.

Dado que las normas de transparencia fiscal internacional no recaen sobre la sociedad no residente, sino sobre sus socios, que son residentes del país donde dichas normas están en vigor, un elemento importante para determinar la aplicación del control sobre las transacciones con sociedades extranjeras controladas es la definición del concepto de “control” adoptada por el ordenamiento jurídico.

El control se considera siempre como una relación de dominación, un poder que trasciende incluso las prerrogativas de la propia asamblea, máximo órgano de decisión. Como dice Ferri, el control expresa una posición particular a través de la cual un sujeto es capaz de hacer prevalecer su propia voluntad sobre la actividad económica de otra empresa.

Este control puede ejercerse por diversas causas, como distingue la doctrina, en contraposición: un control interno (que se consigue mediante la participación social, de una mayoría accionaria, o incluso de una minoría accionarial) a un control externo (basado en relaciones contractuales que aseguren al sujeto la dirección administrativa de la empresa); un control de iure (conseguido por la participación accionaria o por contrato) a un control de facto (que se perfecciona por una relación de dominio fáctico, por las circunstancias que rodean a las empresas).¹²⁵

Entre los posibles tipos de empresas o grupos transnacionales, persiste la distinción entre las formas que pueden crearse en función de la relación de control,¹²⁶ evidenciada en la posesión de “paquetes de acciones”; aunque no es necesario que el control accionario de todas las empresas esté en manos de una única empresa (formación en estrella). Existen formas en las que una empresa controla a otras empresas que, a su vez, tienen el control de otras -forma piramidal-. Y esto es sólo una demostración de lo compleja que puede llegar a ser la aplicación de dicha legislación.

2.2.2.3. Control de las operaciones de precios de transferencia

Siempre que una empresa vende un bien o presta un servicio a otra persona, debe fijarse el precio correspondiente; y cuando las personas implicadas son “partes relacionadas”, el precio se denomina “precio de transferencia”.

A la luz de la legislación fiscal, en la mayoría de los casos, los precios de transferencia permiten una indeseable transferencia artificial de riqueza imponible¹²⁷ entre partes que en cualquier caso están conectadas (la ventaja anormal), en relación con aquellas operaciones aceptadas como operaciones de mercado, por lo que se impone su necesario control.

Los controles perpetrados sobre los “precios de transferencia” tienen como motivo actos de importación o exportación de bienes o servicios que presenten una discordancia entre el valor objetivo de mercado, practicado en una determinada operación comercial o financiera (entendido como *valor normal*), y el (*anormal*) acordado entre partes relacionadas, en condiciones más favorables. En la práctica, los precios de transferencia pueden servir como una forma de asignación estratégica de ingresos o gastos¹²⁸ en las operaciones de venta de bienes, prestación de servicios, transferencia y uso de tecnología y patentes, préstamos y otras, realizadas entre partes interdependientes o vinculadas situadas en diferentes jurisdicciones fiscales, y en condiciones diferentes de las que se acordarían con empresas independientes, casi siempre con el objetivo de reducir la carga fiscal global de la empresa.

Pero si la finalidad del control fiscal de las operaciones de precios de transferencia es reducir la práctica de la evasión, también tiene fines “extrafiscales”, como promover la competencia leal, evitar formas de *dumping* y reducir las diferencias de trato con otras empresas residentes, tanto en las relaciones entre ellas como en las relaciones con otras empresas que operan con no residentes.¹²⁹

El control fiscal de los “precios de transferencia” (“transfer pricing”) se realiza mediante la aplicación de métodos, que tienen por objeto indicar el precio medio (precio de referencia) que debe practicarse en las relaciones con sujetos interdependientes o independientes, cuyo resultado puede dar lugar, si es divergente, a una necesaria rectificación de los precios (y eventualmente de la contabilidad) en los actos de pago fijados a valores divergentes (por más o por menos) de los que se formarían en una transacción entre sujetos independientes, en condiciones de libre competencia (“*arm’s length*”).

2.2.2.4. No deducibilidad de determinados gastos

Varias jurisdicciones no admiten deducciones por pagos de cualquier naturaleza, o indican expresamente las que no aceptan, cuando se realizan a residentes de “países con fiscalidad favorecida”, a menos que se demuestre que el importe de dichos pagos es equivalente al que se acordaría entre partes independientes. De este modo, el legislador establece una presunción “*iuris tantum*” de ausencia de sustancia, dejando en manos del contribuyente la prueba de que las condiciones de la operación serían las mismas si se acordaran con un tercero en condiciones similares.

Los países con un régimen fiscal ordinario tienden a obstaculizar todas las formas de negocio procedentes de países con fiscalidad favorecida, especialmente las que se crean de forma premeditada y son utilizadas concretamente por las empresas para obtener una imputación de costes o una transferencia artificial de beneficios, mediante fórmulas de facturación o refacturación, pagos de intereses, “*royalties*”, “*copyrights*”, “*management fees*”, cánones de leasing, primas de seguros, etc.

Por la “inversión de la carga de la prueba”, en los pagos realizados por un residente a un contribuyente no residente situado en un país con un régimen fiscal favorable, la Administración Tributaria sólo aceptará la deducibilidad de dichos gastos si el contribuyente prueba el carácter real de las operaciones en cuestión y que las remuneraciones no presentan un carácter anormal o exagerado.

En estos términos, algunas jurisdicciones invierten la carga de la prueba para permitir la deducción de determinados gastos imputables a empresas residentes en su territorio por operaciones realizadas con partes vinculadas radicadas en países con fiscalidad favorecida, correspondiendo al contribuyente probar que la finalidad de la operación es legítima, es decir, que está vinculada a una actividad comercial efectiva o que el conjunto de la operación responde a un interés económico efectivo y ha alcanzado una ejecución concreta. Por lo tanto, para que se conceda la deducción, el contribuyente debe demostrar (exhaustivamente) el contenido de la obligación que impone el pago, su justificación y la normalidad de su importe, realizado según los precios de mercado “arm’s length”, en condiciones análogas.

Hay quienes entienden que, al exigir, el legislador, prueba en contrario para demostrar la plausibilidad de la deducción de gastos y pérdidas, está, con ello, queriendo gravar mediante ficciones, considerando el acto como una evasión fiscal.¹³⁰

2.2.2.5. Desconocimiento de la pérdida de residencia a efectos fiscales (personas físicas)

Algo que no se discute mucho, pero que ya está bien consolidado como medida restrictiva del uso de países con fiscalidad favorecida, es la no consideración de la pérdida de la residencia a efectos fiscales en los casos de traslado de residencias de personas físicas desde países con fiscalidad ordinaria a algunos países con fiscalidad favorecida o en la definición de la salida del sujeto como hipótesis para la incidencia de un impuesto sobre la pérdida de la residencia.

Desde 1972, Canadá cobra un “*departure tax*” a quienes dejan de ser “residentes” a efectos fiscales, independientemente de que sean o no ciudadanos canadienses.¹³¹ Del mismo modo, Australia, Holanda, Austria y Dinamarca también tienen un sistema similar, conocido como “*exit tax*”. Y en Estados Unidos, si se demuestra que la pérdida de la ciudadanía estadounidense tenía como principal objetivo ahorrar impuestos, se aplica un impuesto sustitutivo llamado “*alternative tax*”.

En España, el 1 de enero de 1999 entró en vigor una norma antielusiva que establece que las personas físicas que trasladen su residencia a un país con fiscalidad favorecida seguirán tributando en España en base al impuesto sobre la renta mundial (“*worldwide income taxation*”) en el año del traslado y los cuatro años siguientes.

En Alemania, los ciudadanos que trasladen su residencia fiscal a un país con una fiscalidad favorable seguirán sujetos al sistema fiscal alemán por las rentas producidas a nivel mundial (“*worldwide income taxation*”) durante los diez años siguientes a su salida, siempre que en los diez años anteriores al traslado de residencia el contribuyente haya estado sujeto al impuesto alemán a nivel mundial durante al menos cinco años.

Italia, a partir del 23 de diciembre de 1998, adoptó una inversión de la carga de la prueba para los ciudadanos que emigran a países con fiscalidad favorecida, de modo que el sujeto no tiene que demostrar su residencia en el extranjero, sino en Italia, al disponer que los ciudadanos italianos que emigran a Estados o territorios con un régimen fiscal privilegiado se consideran residentes, salvo prueba en contrario.¹³²

2.2.2.6. Normas Generales antielusivas

Es necesario reducir las posibilidades de utilización del ordenamiento jurídico mediante estrategias, construidas por el interesado para disfrutar de lo que el ordenamiento jurídico no quiere, a través de simulaciones o acciones maliciosas en general, cometiendo actos no amparados por el ordenamiento jurídico, en el ámbito de los llamados ilícitos atípicos.

Como se mencionó anteriormente, varios países han adoptado como forma de combatir la evasión fiscal el uso de las denominadas “cláusulas generales antielusión”, que son tipos de normas permisivas, creadas para autorizar el desconocimiento de los actos o negocios perpetrados por los contribuyentes, que son objeto de fiscalización, cuando presenten contenidos incompatibles con las respectivas calificaciones legales exigidas por la norma tributaria.

Como es sabido, la utilización de este instrumento ha generado numerosas críticas, debido al conflicto con serios principios constitucionales, en particular el de legalidad y tipicidad, además de la aplicación de métodos de interpretación hace tiempo desechados, como la analogía y la interpretación económica del derecho tributario.

En el caso de los países que adoptan el criterio de prevalencia del fondo sobre la forma, según el cual se prohíbe a los contribuyentes utilizar estructuras formales abusivas para reducir el impacto fiscal, lo que ocurre cuando dichas formas no se corresponden con el fondo de la operación comercial, pueden quedar descartadas por el criterio de finalidad comercial (“*business purpose test*”).

El derecho a la reserva de ley en materia fiscal se refleja como una forma bien definida de garantía otorgada a los ciudadanos para la protección de los valores de libertad y propiedad. Así, para hacer valer el principio de legalidad, no basta con su promulgación formal, sino que es de suma importancia que dicha ley forme parte del sistema, aportando todos los elementos necesarios y suficientes para identificar la realización del hecho imponible, así como la consiguiente obligación. Se trata de un requisito que refuerza el concepto de seguridad jurídica, confirmándose en la tipicidad derivada del mismo.

Por ello, corroboramos la opinión de Alberto Xavier cuando afirma que “o princípio da tipicidade de tributação traduz-se, pois, na imposição de comandos ao legislador para que formule as leis tributárias: **(i)** de um modo casuístico ou seletivo, com a consequente proibição de cláusulas gerais (*lex stricta*); **(ii)** de modo completo e exclusivo, com a consequente proibição de normas de reenvio (*lex completa*); **(iii)** de modo claro e preciso, com a consequente proibição de conceitos indeterminados (*lex certa*); e **(iv)** de modo expreso, com a consequente proibição de analogia (*lex stricta*)”.¹³³

Defendemos la operación de recalificación jurídica o recalificación del acto o negocio jurídico, porque, como señala Alberto Xavier (2001, p. 42), “*esta é ainda uma operação que visa atribuir a qualificação jurídica correta a um ato ou negócio em face dos seus reais efeitos jurídicos, pela simples correção de qualificação ou denominação (“nomen iuris”) dada pelas partes.*”

Y como continúa muy bien Alberto Xavier (2001, p. 42), “*a substância jurídica dos atos ou negócios jurídicos prevalece sobre a sua forma, caso com esta expressão se aluda à denominação, qualificação ou caracterização aparente que as partes deram a um ato. Mas já não merece acolhimento, no nosso direito, por incompatível com o princípio da legalidade, a prevalência da substância econômica de uma operação comercial sobre a sua substância jurídica.*”

La aplicabilidad de las normas generales tendrá siempre en cuenta la intención del sujeto, que se corresponderá con la finalidad elusiva, y los medios utilizados. Estos son los presupuestos que se prestan a la identificación de la elusión.

Se trata de una determinación que requiere un estudio minucioso de todo el ordenamiento jurídico, cuyo resultado será la selección de los instrumentos e institutos jurídicos que, en relación con los objetivos deseados, consientan una reducción apreciable de la carga tributaria, que no podría obtenerse con la utilización del régimen jurídico típico. Como afirma Amílcar de Araújo Falcão, “debe entenderse que no toda ventaja fiscal obtenida por el contribuyente constituye una evasión fiscal. Para ello, es imprescindible que exista una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de ésta en comparación con la relación económica que se exterioriza a través de ella. De lo contrario, hay evasión. El contribuyente puede dirigir su negocio para pagar menos impuestos. Nada lo impide siempre que el hecho imponible no se manipule en cuanto a su forma jurídica”.¹³⁴

De acuerdo con los medios adoptados, para una legítima economía tributaria, el acto o negocio debe ser cubierto por el agente con otra forma jurídica, alternativa a la originalmente prevista, aunque no esté descrita o tipificada en la ley como supuesto de la exacción tributaria, pero tampoco prohibida, ni expresa ni implícitamente. Sin embargo, aquí se plantea un problema: ¿la estructuración del sistema jurídico tributario admite la máxima privatista de que lo que no está legalmente prohibido está permitido; o la máxima de derecho público aplicable de que lo que no está legalmente permitido está siempre prohibido?

Como ya hemos mencionado, no todos los ordenamientos jurídicos -como, ilustrativamente, en Brasil- requieren “razones económicas válidas” para controlar las transacciones jurídicas que posean repercusiones fiscales, pero esto no significa que ese tipo de artificios puedan volverse inatacables por la Administración Tributaria. Sin duda, no es válido el argumento, muy ideologizado y superficial, de que esto podría llevar a la insoportable situación de que todas las operaciones planificadas de ahorro fiscal pudieran ser desestimadas por la Administración Tributaria, dejando al contribuyente con la carga de demostrar lo contrario en los tribunales.

Cuando el fin perseguido por el operador es compatible con una pluralidad de regímenes típicos con diferente tratamiento fiscal, es posible “crear” el hecho según la disciplina jurídica más ventajosa. Esto puede deberse a una diferencia de trato que es el resultado de una elección voluntaria de política fiscal o una consecuencia de las ambigüedades, incoherencias y “lagunas” que caracterizan a la legislación fiscal. En este aspecto, estaríamos ante la “opción de elección” (economía fiscal legítima) o, en cambio, la figura de la “evasión”, si se practica con dolo, fraude o simulación.¹³⁵

Así, cuando existen disposiciones contradictorias del mismo nivel jerárquico, ¿qué solución debe preferir el contribuyente? La lógica razonable no dudará en afirmar que será la menos gravosa.

Notas al final

- 1 Watson, A. (2004). A evolução da sociedade internacional. Brasília: UNB, p. 431.
- 2 Rodrik, D. (2011). The globalization paradox. Norton, pp. 32-37.
- 3 Magalhães, T. D. (2020). Teoria crítica do direito tributário Internacional. Letramento, pp. 78.
- 4 “A realidade jurídica é constituída pelo próprio direito: este prevê a forma e a linguagem a ser adotada para que se tenha determinado fato ou não. Dessa maneira, havendo preferência por certa forma, é inaceitável que esta seja ignorada pela simples razão de seu resultado econômico ser semelhante ao de outra forma, diferenciadamente tributada”. Carvalho, P. de B. (2016). Entre a forma e o conteúdo na desconstituição dos negócios jurídicos simulados. In: L. F. de M Castro & P. C. T. Duarte Filho (Eds.) Estudos de direito tributário em homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann. Quartier Latin, p. 730.
- 5 Torres, R. L. (2012). Planejamento tributário: Elisão abusiva e evasão fiscal. Elsevier, p. 10.
- 6 Grasseti, C. (1938). Nuovo digesto italiano. UTET, pp. 70-73.
- 7 Nabais, J. C. (2004). O dever fundamental de pagar impostos. Almedina, pp. 204-206.
- 8 Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935).
- 9 Grau, E. R. (2018). A ordem econômica na Constituição de 1988. Malheiros, p. 150.
- 10 “Toda planificación fiscal persigue minimizar la carga tributaria derivada del ejercicio de una actividad mercantil o la tenencia de un patrimonio mediante la elección de la vía de acción más eficiente entre todas las alternativas legales posibles. (...) En el caso de que alguno de los elementos a considerar tenga implicaciones más allá de las fronteras nacionales, estaremos en presencia de un supuesto de planificación fiscal internacional”. Arespacochaga, J. de. (1996). Planificación fiscal internacional. Marcial Pons, p. 407.
- 11 “Tax planning is the arrangement of a person’s business and/or private affairs in such a way that the lowest possible tax need to be paid”. IBFD. International tax glossary, p. 203.
- 12 Como diz Karl Popper, “Ora eu sustento que as teorias científicas nunca são inteiramente justificáveis ou verificáveis, mas que, não obstante, são suscetíveis de se verem submetidas a prova. Direi, conseqüentemente, que a objetividade dos enunciados científicos reside na circunstância de eles poderem ser intersubjetivamente submetidos a teste. Popper, K. (1996). A lógica da pesquisa científica. Cultrix, p. 46.
- 13 É claro que a partir deste plano o investidor que desenvolve atividades em jurisdições alhures considerará muitos outros fatores, tais como: segurança política e jurídica, estabilidade econômica, expansão do mercado local etc. e não somente as tributárias. Mas estas são questões marginais ao nosso enfoque.
- 14 Carvalho, P. de B. (1998). Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência. Saraiva, p. 93.

- 15 Entenda-se por planejamento fiscal a criteriosa e racional organização que um operador econômico efetua, em face de um determinado ordenamento jurídico, buscando uma máxima eficiência no pagamento dos tributos, mediante a antecipação do nível de influência dos encargos fiscais nos respectivos investimentos.
- 16 “La PFI (planificazione fiscale internazionale) non è un istituto giuridico bensì è un complesso coordinato di comportamenti tesi a creare rapporti e situazioni giuridiche finalizzate alla ottimizzazione dell’onere fiscale”. Adoninno, P. (1999). La pianificazione fiscale internazionale. In: V. Uckmar (Coord.). Corso di diritto tributario internazionale. CEDAM, p. 42.
- 17 Ferraz Jr., T. S. (1990). Introdução ao estudo do direito. Atlas, p. 85.
- 18 “As questões ‘dogmáticas’ são tipicamente tecnológicas. Neste sentido, elas têm uma função diretiva explícita. Pois a situação nelas captada é configurada como um dever-ser. Questões desse tipo visam possibilitar uma decisão e orientar a ação.” (Ferraz Jr., T. S. (1990). Introdução ao estudo do direito. Atlas, p. 90).
- 19 Sobre as diversas formas de utilização dos procedimentos de consulta e os respectivos efeitos das respostas (consultas vinculantes e não vinculantes), o importante estudo: Ellis, M. J. (1999). Advance rulings. IFA, pp. 19-51.
- 20 Ferraz Jr., T. S. (1990). Introdução ao estudo do direito. Atlas, p. 85.
- 21 Adoninno, P. (2005). La pianificazione fiscale internazionale. In: V. Uckmar (Coord.). Diritto tributario internazionale. Cedam, pp. 66-67.
- 22 Tôrres, H. T. (2001). Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01). In: V. de Oliveira Rocha (Coord.). Grandes questões atuais do Direito Tributário (Vol. 5). Dialética, p. 103.
- 23 Coase, R. H. (1937). The nature of the firm. *Economica*, 16(4), 386-405.
- 24 Irti, N. (2007). A ordem jurídica do mercado. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, 145, 44-49.
- 25 Riviero, R. E. (2013) Planificación fiscal internacional (economía de opción, elusión y evasión internacional). In: R. O. Asorey & F. D. García. Tratado de derecho internacional tributario. La Ley, p. 770.
- 26 Garbarino, C. (2005). Manuale de tassazione internazionale. IPSOA, p. 718.
- 27 Benítez, G. M. M. (2013). ¿Es lícita la planificación fiscal?: Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario. *Lex Nova*, pp. 41-42.
- 28 Tooma, R. A. (2008). Legislating against tax avoidance. *IBFD*, p. 14.
- 29 Contrino, A. (1996). Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto: profili teorici e problematiche operative. *Cisalpino*, p. 19.
- 30 Agostini, A. (1983). Les options fiscales. *Librairie générale de Droit et de Jurisprudence*, p. 5.
- 31 Shaviro, D. (2002). Money on the table? Responding to cross-border tax arbitrage. *Chicago Journal of International Law*, 3(2), p. 317-330.

- 32 Garbarino, C. (2005). *Manuale di tassazione internazionale*. IPSOA, p. 726.
- 33 Holmes, K. (2007). *International tax policy and double tax treaties - An introduction to principles and application*. IBDF Publication BV, p. 57.
- 34 Sacchetto, C. & Alemanno, L. (2002). *Materiali di diritto tributario internazionale*, IPSOA, p. 349.
- 35 Afirmar claramente Lydia Juárez: “Tax avoidance is, in principle, lawful, because the tax advantage is being sought within the boundaries of the rules”. Juárez, L. G. O.; Hamzaoui, R. (2015). *Common strategies against tax avoidance: A global overview*. In: M. Cotrut (Ed.). *International tax structures in the BEPS era: An analysis of anti-abuse measures*. IBFD, p. 5.
- 36 Gest, G. & Tixier, G. (1985). *Droit fiscal international*. Presses Universitaires de France, pp. 33-34.
- 37 Acentua LUPÍ (1998, p. 54): “Si profila quindi la distinzione tra un risparmio d’imposta “patologico”, e quindi elusivo, ed un risparmio d’imposta fisiologico, il quale può essere effettuato a testa alta, senza doversi giustificare con vere o presunte “valide ragioni economiche”. Nel risparmio d’imposta fisiologico il contribuente si limita ad “usare” la legislazione vigente, mentre in quello patologico il contribuente ne “abusa”, ritorcendone a proprio favore incompletezze o difetti in modo da ottenere risultati che (pur formalmente legittimi) ripugnano al sistema nel suo complesso”.
- 38 Juárez, L. G. O. & Hamzaoui, R. (2015). *Common strategies against tax avoidance: A global overview*. In: M. Cotrut (Ed.). *International tax structures in the BEPS era: An analysis of anti-abuse measures*. IBFD, pp. 6-7.
- 39 Elisão: s.f. supressão da vogal final em uma palavra antes de outra palavra começada por outra vogal ou por h. // supressão, eliminação. do lat. elísio. Aulete, C. (1964). *Dicionário Contemporâneo da Língua Portuguesa (Vol. 2)*, Editora Delta. Elisão: s.f. Lat. Elísio; elisionem. Gram. Supressão da vogal final em uma palavra antes de outra palavra começada por outra vogal ou por h (d’água = de água). // 2. supressão, eliminação. Freire, L. (1954). *Grande e novíssimo dicionário da Língua Portuguesa (Vol. 3)*. José Olympio.
- 40 “La elusión, desde un punto de vista lingüístico, es la acción y efecto de eludir. Una dificultad o un problema se elude cuando se esquivo o evita con astucia o maña”. Rosembuj, T. (1999). *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Marcial Pons, 1999, p. 94.
- 41 Larraz, J. (1952). *Metodologia aplicativa del derecho tributário*. *Revista de Derecho Privado*, p. 49.
- 42 Garcia Novoa, C. (2004). *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Marcial Pons, 2004. p. 109; e, no mesmo sentido Greco, M. A. (2008). *Planejamento tributário*. *Dialética*, pp. 100-101.
- 43 Lupi, R. (1999). *Elusione: Esperienze europee tra l’uso e l’abuso del diritto tributario*. In: A. di Pietro (Coord.). *L’elusione fiscale nell’esperienza europea*. Giuffrè, p. 268.

- 44 Ensina Pontes de Miranda: “[a] simulação supõe que se finja: há ato jurídico, que se quis, sob o ato jurídico que aparece; ou não há nenhum ato jurídico, posto que haja a aparência de algum. A cavilação pode estar à base do dolo, da fraude à lei, da simulação e da fraude contra credores. Daí as semelhanças entre as figuras, suscitando confusões” (Pontes de Miranda, F. C. (1954). Tratado de direito privado. Parte geral (Tomo IV). Borsoi, p. 377).
- 45 Morello, U. (1998). Digesto delle discipline privatistiche – Sezione civile. UTET, v. VIII, 1998. p. 506.
- 46 Pistone, P. (2017). Diritto tributario internazionale. G. Giappichelli, p. 78.
- 47 Cartou, L. (1986). Droit fiscal international et européen. Dalloz, pp. 20-21.
- 48 Russo, R. (2007). Fundamentals of international tax planning. IBFD, pp. 50-51.
- 49 Russo, R. (2007). Fundamentals of international tax planning. IBFD, pp. 49.
- 50 Tôrres, H. T. (2003). Direito tributário e direito privado: Autonomia privada, simulação, elusão tributária. Revista dos Tribunais, p. 189.
- 51 Huck, H. M. (1997). Evasão e elisão: Rotas nacionais e internacionais. Saraiva, p. 22.
- 52 Hensel, A. (1956). Diritto tributario. (Trans. D. Jarach). Giuffrè, p. 151.
- 53 Rosembuj, T. (1999). El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario. Marcial Pons, p. 94.
- 54 Organisation de Coopération et de Développement Économiques. (2018). Study into the role of tax intermediaries, p. 10-11. <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>.
- 55 “La planificación fiscal agresiva consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria, y puede adoptar diversas formas. Entre sus consecuencias, cabe señalar las deducciones dobles (por ejemplo, se deduce la misma pérdida tanto en el Estado de origen como en el de residencia) y la doble no imposición (por ejemplo, la renta que no se grava en el Estado de origen está exenta en el Estado de residencia).” EU Commission. (2012). Commission recommendation of 6 Dec. 2012 on aggressive tax planning, COM 8806. <http://data.europa.eu/eli/reco/2012/772/oj>
- 56 Caldas, M. (2015). O conceito de planeamento fiscal agressivo: Novos limites ao planeamento fiscal?. Cadernos IDEFF, Almedina.
- 57 Fox, C. M. (2002). Working with contracts. Practising Law Institute, p. 112.
- 58 Organisation de Coopération et de Développement Économiques. (2011). Transfer pricing legislation – A suggested approach. https://www.oecd.org/ctp/tax-global/3.%20TP_Legislation_Suggested_Approach.pdf.
- 59 Xavier, A. (2010). Direito tributário internacional do brasil. Forense, p. 350.
- 60 Pezzuto, G. I mezzi di contrasto all’evasione e all’elusione internazionale. In: C. Sacchetto, & L. Alemanno. Materiali di diritto tributario internazionale. IPSOA, p. 394.
- 61 Leibrecht, M. & Rixen, T. (2010). Double tax avoidance and tax competition for mobile capital. In: M. Zagler (Ed.). International tax coordination: An interdisciplinary perspective on virtues and pitfalls. Routledge, p. 66.

- 62 Succio, R. (2002). Evasione ed elusione nella fiscalità internazionale. In: C. Sacchetto, & L. Alemanno. *Materiali di diritto tributario internazionale*. IPSOA, pp. 358-359.
- 63 Pistone, P. (2017). *Diritto tributario internazionale*. G. Giappichelli, pp. 70-71.
- 64 Machín, V. B. & Palacios, J. (2010). Introducción a la planificación fiscal internacional. In: F. S. Antón (Org.). *Fiscalidad internacional*. CEF, pp. 1458-1459.
- 65 Buhler, O. (1968). *Principios de derecho internacional tributario*. (F. C. Torrejon, Trans.). Editorial de Derecho Financiero, pp. 217-218.
- 66 Pereira, P. R. (2010). *Princípios do direito fiscal internacional: Do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*. Almedina, pp. 556-62.
- 67 Melot, N. (2004). Territorialité et mondialité de l'impôt: Étude de l'imposition des bénéficiaires des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine. Dallos-Sirey, pp. 156-158.
- 68 Xavier, A. (1971). O negócio indirecto em direito fiscal. *Ciência e Técnica Fiscal*. 147, p. 25.;
- 69 Russo, R. (2007). *Fundamentals of international tax planning*. IBDF, p. 52.
- 70 "(...) impõe-se uma luta adequada, eficaz e corajosa contra a evasão fiscal que campeia um pouco por toda a parte, particularmente facilitada com a moderna hipertrofia e complexidade técnica da generalidade da legislação fiscal e da crescente desmaterialização dos pressupostos de facto dos impostos. Uma luta que, como é evidente, não pode servir-se de quaisquer instrumentos, mas de instrumentos conformes à Constituição, mais especificamente conformes à Constituição fiscal, em que naturalmente se conta também o princípio do Estado fiscal". Nabais, J. C. (1999). *O princípio do estado fiscal e a evasão aos impostos*. 1º Congresso Ibero-americano de direito tributário. Instituto Politécnico, p. 18.
- 71 Nabais, J. C. (1999). *O princípio do estado fiscal e a evasão aos impostos*. 1º Congresso Ibero-americano de direito tributário. Instituto Politécnico, p. 18.
- 72 Cfr. Art. 64, do Livres des Procedures Fiscales.
- 73 Herrera Molina, P. M. (1999). Aproximación a la analogía y el fraude de ley en materia tributaria. *Revista de Direito Tributário*. 73, p. 66.
- 74 Como diz Cippolina: Il concetto do elusione fiscale non è assoluto, ma relativo. Questa relatività, tuttavia, non va genericamente intesa come variabilità delle nozioni giuridiche: in quell'accezione essa sarebbe riferibile ad un numero indefinito di concetti, e non avrebbe, quindi, alcuna particolare funzione distintiva; non sarebbe, cioè, un atributo che acresce la conoscenza, ossia un elemento caratterizzante il concetto nella sua individualità. (...) Nel caso specifico dell'elusione, invece, relatività è sinonimo di dipendenza da un modello legislativo ricorrente (...) è funzione diretta della quantità e della qualità delle norme che compongono il sistema tributario. A seconda del contesto normativo in cui si sviluppa, l'elusione há, dunque, evidenze quantitative diverse, graduabili su un'ampia scala di valori". Cippollina, S. (1992). *La legge civile e la legge fiscale*, CEDAM, p. 125.
- 75 Em outros países, para designar este mesmo fenômeno, a doutrina adota os seguintes vocábulos: "elusione" (Itália), "elusión" (Espanha), "evasion fiscale" (França), "tax avoidance" (USA), "Steuerumgehung" (Alemanha). A evasão, nestes termos: "evasione" (Itália), "evasión" (Espanha), "fraude fiscale" (França), "tax evasion" (USA), "Steuerhinterziehung" (Alemanha).

- 76 Rubino, D. (1953). El negocio jurídico indirecto, (L. Rodríguez-Arias, Trans.). Editorial Revista de derecho privado, p. 197; Auricchio, A. (1957). Negozio indireto. Novissimo digesto italiano (Vol. 11). UTET, p. 220-222; Nitti, R. (1957). Negozio fiduciario. Novissimo digesto italiano (Vol. 11). UTET, p. 202-208; Xavier, A. (1973). A evasão fiscal legítima - O negócio jurídico indireto em direito fiscal. Revista de Direito Público, 23, pp. 236-253. Trimarchi, V. M. Negozio fiduciario. Enciclopedia del diritto. Milano: Giuffrè (Vol. 28), pp. 32-52.
- 77 Kruse, H. W. (1994). Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione. In: A. Amatucci (Coord.). Trattato di diritto tributario (Vol. 3, P. 3, Cap. 35). CEDAM, p. 214.
- 78 Veja-se o caso da Lei Alemã e do texto da lei espanhola.
- 79 Kruse, H. W. (1994). Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione. In: A. Amatucci (Coord.). Trattato di diritto tributario (Vol. 3, P. 3, Cap. 35). CEDAM, p. 211.
- 80 Sobre esse aspecto, cfr.: Dante, F. (1999) Insidie delle strutture societarie estere senza sostanza. Il Fisco – Rassegna di Fiscalità Internazionale, 26, pp. 8819-8827.
- 81 Cipollina, S. (1988). Elusione fiscale. Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 67(1), p. 125.
- 82 Booth, R. A. (1984). The business purpose doctrine and the limits of equal treatment in corporation law. Southwestern Law Journal, 38(3), p. 853-886.
- 83 Goldstein v. Comissioner, 267 F.2d 127 (1959).
- 84 Goldstein v. Comissioner, 364 F.2d 734 (1966).
- 85 Tôrres, H. T. (2008). Derecho tributario y derecho privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria. (L. C. Sanchez, Trans.). Marcial Pons, p. 217.
- 86 Tôrres, H. T. (2008). Elusão e planejamento tributário – A teoria da causa do negócio jurídico como limite de controle fiscal. In: C. G. Novoa, S. Endress & L. C. Quiñones. Jornadas latinoamericanas de derecho tributario. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario -Asociación Venezolana de Derecho Tributario, pp. 747–809.
- 87 Falcón y Tella, M. J. (1999). De nuevo sobre las primas únicas y los bonos austriacos: Pronunciamentos recientes de la Audiencia Nacional y de los tribunales económico-administrativos. Quincena Fiscal, 14, p. 8.
- 88 Lapatza, F. (2001). Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. Revista Técnica Tributaria, 52, p. 47.
- 89 Novoa, C. G. (2003). El fraude de ley em derecho tributario. Marcial Pons, p. 76.
- 90 Kruse, H. W. (1994). Il risparmio d'impost, l'elusione fiscale e l'evasione. In: A. AMATUCCI (Coord.). Tratatto di Diritto Tributario (Vol. 3, Tomo III). Cedam, p. 214.
- 91 David, C. L'abus de droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni. Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, 1(2), p. 229.
- 92 Adonnino, P. (2005). La pianificazione fiscale internazionale. In: V. UCKMAR (Coord.). Diritto tributario internazionale. Cedam, pp. 66-67.
- 93 Barreto, P. A. (2015). Algumas reflexões sobre o propósito negocial no direito tributário brasileiro. In: C. Carvalho. Direito tributário atual. Elsevier, p. 199.

- 94 Gutierrez, M. D. (2016). O planejamento tributário e a teoria do propósito negocial. In: L. E. Schoueri & J. F. Bianco (Coords.). Estudos de direito tributário em homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann. Quartier Latin, p. 772.
- 95 Syal, R. & Wintour, P. (2012, Dezembro 3). MPs attack Amazon, Google and Starbucks over tax avoidance. The Guardian. <https://www.theguardian.com/business/2012/dec/03/amazon-google-starbucks-tax-avoidance>.
- 96 The Committee Office of the House of Commons (2012). House of Commons - HM Revenue and Customs: Annual Report and Accounts - Public Accounts Committee. <https://publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/716/71605.htm>.
- 97 Retirado de: European Commission. Directorate General for Taxation and Customs Union., Bocconi University. Dondena Research Centre on Social Dynamics and Public Policies., CPB., & Institute for Advanced Studies. (2018). Aggressive tax planning indicators: final report. Publications Office. <https://doi.org/10.2778/847061>
- 98 Retirado de: European Commission. Directorate General for Taxation and Customs Union., Bocconi University. Dondena Research Centre on Social Dynamics and Public Policies., CPB., & Institute for Advanced Studies. (2018). Aggressive tax planning indicators: final report. Publications Office. <https://doi.org/10.2778/847061>
- 99 OECD. (2013). Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>
- 100 *“ACTION 12 - Require taxpayers to disclose their aggressive tax planning arrangements): Develop recommendations regarding the design of mandatory disclosure rules for aggressive or abusive transactions, arrangements, or structures, taking into consideration the administrative costs for tax administrations and businesses and drawing on experiences of the increasing number of countries that have such rules. The work will use a modular design allowing for maximum consistency but allowing for country specific needs and risks. One focus will be international tax schemes, where the work will explore using a wide definition of “tax benefit” in order to capture such transactions. The work will be co-ordinated with the work on co-operative compliance. It will also involve designing and putting in place enhanced models of information sharing for international tax schemes between tax administrations.”*
- 101 Em 11 de maio de 2015, realizou-se na OCDE a última consulta pública sobre o Plano de Ação 12 – “Mandatory Disclosure Rules”. <http://www.oecd.org/ctp/aggressive/discussion-draft-action-12-mandatory-disclosure-rules.pdf> e <http://www.oecd.org/tax/aggressive/public-comments-beps-action-12-mandatory-disclosure-rules.pdf>
- 102 “The main objectives of mandatory disclosure rules can be summarised as follows: (i) obtaining early information about tax avoidance schemes; (ii) identifying schemes, and the users and promoters of schemes; and (iii) acting as a deterrent to reduce the promotion and use of avoidance schemes. Whilst the available data on the effectiveness of mandatory disclosure regimes is not comprehensive, the available evidence, plus feedback from those with such regimes, suggests that most existing mandatory disclosure regimes are successful in terms of meeting these objectives.” OECD. (2015). Public Discussion Draft. BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules. OECD Publishing, p. 13.

- 103 “Disclosure obligation’s compatibility with the privilege against self-incrimination (...). In addition there should not be an issue with self-incrimination where a promoter is obliged to disclose instead of a taxpayer.” OECD. (2015). Public Discussion Draft. BEPS Action 12: Mandatory Disclosure Rules. OECD Publishing, p. 67.
- 104 Veja-se: Sarbanes-Oxley Act (23.01.02). OCDE. (2004). Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance; OCDE. (2009). Corporate Governance and Tax Risk Management, Paris, July 2009.
- 105 Rotterdam Institute for Fiscal Studies. (1979). International Tax Avoidance (Vol. A), Institute for fiscal Studies, p. 338.
- 106 Xavier, A. (1999). Aspectos polêmicos na tributação internacional: Tributação da prestação de serviços por não-residente e denuncia de tratados internacionais. In.: Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário. Grandes temas de direito tributario da atualidade. IOB, p. 276.
- 107 Como afirma Saccheto, C. (1999). Profili di politica legislativa ai fini del contrasto della elusione fiscale internazionale: La prospettiva italiana. Revista de Direito Tributário. 73, p. 115: “Si distingue tra elusione interna ed internazionale per differenziare il fenomeno in ragione, per l’elusione internazionale, della circostanza che essa è caratterizzato dal comportamento del contribuente che attraverso l’intenzionale sfruttamento delle divergenze tra le normative esistenti tra i diversi paesi mira ad ottenere un risparmio di imposta.”.
- 108 Como diz, com acerto, MELIS: In linea generale, vari sono i mezzi dei quali l’Amministrazione finanziaria di uno Stato può disporre al fine di contrastare il fenomeno dell’elusione fiscale internazionale, intesa quest’ultima come comportamento del contribuente, articolato sul territorio di più Stati, formalmente legittimo (vale a dire non direttamente in contrasto con una norma tributaria), tuttavia finalizzato, tramite lo sfruttamento delle lacune del sistema e l’utilizzo di particolari forme giuridiche, all’ottenimento di un vantaggio in termine fiscali”. Melis, G. (1996). L’elusione fiscale internazionale nelle legislazioni di Francia, Regno Unito, Germania e Paesi Bassi: Aspetti generali”. In: F. Marchetti. Alcune riflessioni sull’elusione fiscale internazionale. CERADI, p. 19. Em modo semelhante, Cfr.: OECD, (1987). International tax avoidance and evasion. Issues in international taxation. OECD, 1987, p. 15 e ss.;
- 109 Decorrência natural das crescentes necessidades financeiras dos Estados que, para fazer frente às suas despesas, por vezes excessivas e nem sempre produtivas ou de destinação social, tendem a alargar sempre mais as bases de arrecadação dos tributos, procurando alcançar o máximo de situações passíveis como hipóteses de incidência de normas tributárias. Para uma discussão mais acurada sobre este aspecto, ver: Pistone, A. (1986). Diritto tributario internazionale, In: L’ordinamento tributario (Vol. 3), CEDAM, pp. 1-7.
- 110 Tixier, G. & Gest, G. (1990). Droit fiscal international, PUF, p. 130, em modo semelhante, assim se expressam: «La double imposition est le résultat presque inévitable de l’adoption par deux Etats intéressés pour une même matière imposable de principes antagonistes ou, en cas d’application d’un même principe (territorialité ou imposition mondiale), de définitions divergentes.»; na mesma linha de raciocínio, Pistone, A. (1994). La giuridificazione tributaria in rapporto agli altri rami del diritto, CEDAM, pp. 133-4, particularmente, nesta obra mais recente: “L’adozione secondo modalità eterogenee e spesso inconciliabili di tali criteri determina una sovrapposizione ed un conflitto tra le sovranità di potestà impositive in ordine alla medesima materia imponibile, fenomeno universalmente definito doppia imposizione

internazionale, che gli stessi Stati tentano di constatare sia con misure unilaterali che convenzionali.”.

- 111 Por exemplo, Croxatto diz: “Il fenomeno della doppia imposizione internazionale, cioè del concorso di norme tributarie di ordinamenti giuridici statuali diversi nei confronti di una stessa situazione di fatto”. Croxatto, G. C. (1989). *Diritto internazionale tributario*. Eti, p. 452.
- 112 Augusto Fantozzi é enfático em dizer: “ Il diritto internazionale non conosce alcun divieto espresso della doppia imposizione”. Fantozzi, A. (1991). *Diritto tributario*, UTET, p. 165.
- 113 Ver: Juch, D. (1981). *Unilateral measures to prevent double taxation*. *Cahiers de Droit Fiscal International* (Vol. LXVI), IFA, pp. 15-149, em excelente estudo comparativo, principalmente sobre a prática dos respectivos métodos; Contrario sensu, Trotabas, L. & Cotteret, J. (1992). *Droit fiscal*, Dalloz, p. 90, onde afirmam que as soluções de direito interno não são mais que paliativos (palliatifs) para os grandes e numerosos problemas fiscais apreciados no direito internacional, os quais só encontram efetiva solução no regime da ordem internacional;
- 114 Garbarino, C. (1990). *La tassazione del reddito transnazionale*. CEDAM, p. 125, é muito preciso ao dizer que as medidas unilaterais não são mais que regras aplicadas pela competência tributária de cada Estado sobre fatos dotados de elementos de estraneidade, na medida que regulam relações jurídicas internas interconexas com situações jurídicas extraterritoriais;
- 115 Becker, A. A. (1999). *Carnaval tributário*. Lejus, p. 142.
- 116 D’Amelio, M. (1957). *Abuso del diritto*. *Novissimo digesto italiano* (Vol. 1). UTET, pp. 95-96; Lorenzetti, R. L. (1996). *Nuevas fronteras del abuso de derecho (situaciones jurídicas lesivas de libertades. Tutela del mercado y amparo)*. 723, pp. 53-65; Natoli, U. (1958). *Note preliminari ad una teoria dell’abuso del diritto nell’ordinamento giuridico italiano*. *Rivista Trimestrale di Diritto e Procedura Civile*, 12, pp. 18-37; Varela, A. *O abuso de direito no sistema jurídico brasileiro*. *Revista de Direito Comparado Luso-brasileiro*, 1, pp. 37-59;
- 117 Pontes de Miranda, F. C. (1954). *Tratado de direito privado: Parte geral* (T. 2). Borsoi, pp. 290-294.
- 118 Josserand, L. (1939). *L’esprit des droit et de leur relativité: Théorie dite de l’Abus des droits*. Dalloz, p. 254;
- 119 Evitando a anglomania, seria preferível adotar o termo “transparência fiscal”, mas como este pode dar margem a outras significações, ficamos com a expressão: medidas antielusivas sobre sociedades controladas estrangeiras (SCE). Porque não é outra coisa senão uma medida unilateral que visa a combater a constituição de controles de sociedades no estrangeiro que tenham com a finalidade, apenas, de permitir o diferimento no pagamento dos impostos, graças à acumulação dos ganhos nos países de baixa tributação selecionados.
- 120 Cfr.: Sozza, G. (1998). *Le Controlled Foreign Companies – un approccio comparato ad una particolare normativa antielusiva*. *Il Fisco*. 24, pp. 7889-7893.
- 121 Essa denominação foi adotada pela legislação americana, quando da introdução desse mecanismo de controle naquele ordenamento, em 1962. Para maiores considerações sobre essa figura jurídica no direito americano: Stoffregen, P. A. & Lipeles, R. S. (1995). *United States anti-avoidance measures affecting multinational corporations*. In: D. Campbell. *International tax planning*. Kluwer, pp. 249-309;

- 122 A transparência fiscal impede este tipo de prática. “Através da ‘imputação’ às sociedades controladoras dos lucros acumulados pelas controladas estrangeiras, consideradas ‘transparentes’, evita-se a prática do ‘tax deferral’, ou seja, o diferimento do imposto para o momento da distribuição efetiva desses lucros”. Xavier, A. (1999). Aspectos polêmicos na tributação internacional: Tributação da prestação de serviços por não-residente e denuncia de tratados internacionais. In.: Simpósio Nacional IOB de Direito Tributário. Grandes temas de direito tributario da atualidade. IOB, p. 352; Para maiores aprofundamentos, a obra imprescindível: Uckmar, V. (1966). Il regime impositivo delle società – La società a ristretta base azionaria. CEDAM.; Também: Rosembuj, T. (1998). Fiscalidad internacional. Marcial Pons, pp. 57-110.
- 123 Como diz Daniel Sandler: “Under CFC legislation, resident shareholders of a CFC are subject to tax on their pro rata share of the income or tainted income of the CFC when it arises rather than when it is distributed”. Sandler, D. (1997). Tax treaties and controlled foreign company legislation. Kluwer, 1997, p. 9.
- 124 Quanto ao aspecto objetivo, relativo aos elementos redituais alcançados, originariamente os controles sobre as “CFC” foram pensados em relação aos rendimentos passivos (dividendos, juros, royalties). Ocorre, todavia, que atualmente a tendência é alcançar o rendimento chamado “ativo”, derivado da atividade e percebido pela sociedade controlada, como já acontece com os EUA, França e Reino Unido.
- 125 “É mister, no entanto, ressaltar que o controle, enquanto elemento unificador do grupo econômico de subordinação, não precisa manifestar-se, necessariamente, sob a forma de participação acionária em todas as sociedades controladas. Há casos de aguda dependência externa, no suprimento de matéria-prima ou no escoamento de produção, por exemplo, os quais provocam a integração de uma sociedade em um grupo, sem participação de capital” Comparato, F. K. (1983). O poder de controle na sociedade anônima. Forense, p. 30.
- 126 Quanto à classificação dos agrupamentos de empresa, em razão do controle, Luiz Olavo Baptista apresenta uma síntese nos seguintes termos: “os grupos foram classificados em grupos de participação radial, piramidal, circular e mistos ou complexos. O primeiro tipo é o mais simples: a sociedade de comando detém “pacotes” de ações das controladas; no segundo, chamado também de “grupo em cascata”, a sociedade de comando domina algumas sociedades que, por sua vez, controlam outras. No grupo circular ou “em cadeia” a controladora é controlada por uma das sociedades controladas”. Baptista, L. O. Unificação internacional e harmonização do direito no campo das sociedades multinacionais. Revista de Direito Civil - Direito Empresarial, 4, pp. 101-15;
- 127 Por isso, Alberto Xavier (1999, p. 45) considera o fenômeno como transferência indireta de lucros, por se tratar de uma possível ampliação ou redução dos componentes positivos ou negativos do lucro que dada pessoa deve auferir, influenciando o preço das operações que para ele concorrem. Xavier, A. (1999). Direito tributário internacional do Brasil. Forense, p. 45.
- 128 Assim se pronuncia o Comitê fiscal da OCDE (1993, p. 21): “The spread of the activities of Multinational Enterprises (MNEs) poses particularly difficult problems for all tax authorities in that it is not easy to determine the allocation of taxable profits in highly integrated groups. Whenever goods and services cross national boundaries within a multinational group, a transfer price is required in order to determine the division of the tax base between the countries in which the MNE is operating. Because that transfer price may be manipulated

in order to affect the division of the tax base between the different countries involved, it is generally agreed that, for tax purposes, it may be appropriate to correct the allocation of profits between members of a corporate group to eliminate the effect of such manipulations.”

- 129 Por esta razão as autoridades fiscais não têm de operar ajustes de preços de transferência, desde que as empresas multinacionais se atenham, para efeitos de tributação, a uma política de preços de transferência que assente no princípio da plena concorrência, não se devendo partir do pressuposto de que este caso nunca se verifica. Assim, OCDE. (1987). Preços de transferência e empresas multinacionais: três estudos fiscais. Relatórios do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE de 1984. Centro de Estudos Fiscais, p. 10.
- 130 Cfr.: Russo, P. (1992). Lezione di diritto tributario. CEDAM p. 101: “l’elusione, allorquando acquista rilevanza nel mondo giuridico, cessa di essere tale, assumendo i connotati e la fisionomia dell’evasione”;
- 131 Cfr.: Betten, R. (1998). Income tax aspects of emigration and immigration of individuals. Kluwer, p. 43;
- 132 Maisto, G. (1999). La residenza fiscale delle persone fisiche emigrate in Stati o territori aventi regime fiscale privilegiato. Riv. Dir. Trib., 4, p. 51.
- 133 Xavier, A. (2001). Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva. Dialética, p. 29.
- 134 Falcão, A. de A. (1971). Fato gerador da obrigação tributária, Revista dos Tribunais, p. 73.
- 135 Contrino, A. (1996). Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto: profili teorici e problematiche operative. Cisalpino, p. 19.

Bibliografía

- Watson, A. (2004). *A evolução da sociedade internacional*. Brasília: UNB.
- Rodrik, D. (2011). *The globalization paradox*. Norton.
- Torres, R. L. (2012). *Planejamento tributário: Elisão abusiva e evasão fiscal*. Elsevier.
- Grassetti, C. (1938). *Nuovo digesto italiano*. UTET.
- Nabais, J. C. (2004). *O dever fundamental de pagar impostos*. Almedina.
- Carvalho, P. de B. (1998). *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. Saraiva, p. 93.
- Adonnino, P. (2005). La pianificazione fiscale internazionale. In: V. Uckmar (Coord.). *Diritto tributario internazionale*. Cedam.
- Tôrres, H. T. (2001). Limites do planejamento tributário e a norma brasileira anti-simulação (LC 104/01). In: V. de Oliveira Rocha (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário* (Vol. 5).
- Coase, R. H. (1937). The nature of the firm. *Economica*, 16(4), 386-405.
- Riviero, R. E. (2013) Planificación fiscal internacional (economía de opción, elusión y evasión internacional). In: R. O. Asorey & F. D. García. *Tratado de derecho internacional tributario*.
- Garbarino, C. (2005). *Manuale de tassazione internazionale*. IPSOA.
- Benítez, G. M. M. (2013). *¿Es lícita la planificación fiscal?: Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*. Lex Nova.
- Shaviro, D. (2002). Money on the table? Responding to cross-border tax arbitrage. *Chicago Journal of International Law*, 3(2), p. 317-330.
- Sacchetto, C. & Alemanno, L. (2002). *Materiali di diritto tributario internazionale*, IPSOA.
- Morello, U. (1998). *Digesto delle discipline privatistiche – Sezione civile*. UTET, v. VIII, 1998.
- Pistone, P. (2017). *Diritto tributario internazionale*. G. Giappichelli.
- Russo, R. (2007). *Fundamentals of international tax planning*. IBFD.
- Tôrres, H. T. (2003). *Direito tributário e direito privado: Autonomia privada, simulação, elusão tributária*. Revista dos Tribunais.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2018). *Study into the role of tax intermediaries*, p. 10-11. <https://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf>.
- Caldas, M. (2015). *O conceito de planeamento fiscal agressivo: Novos limites ao planeamento fiscal?*. Cadernos IDEFF, Almedina.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. (2011). Transfer pricing legislation – A suggested approach. https://www.oecd.org/ctp/tax-global/3.%20TP_Legislation_Suggested_Aproach.pdf.

- Succio, R. (2002). Evasione ed elusione nella fiscalità internazionale. In: C. Sacchetto, & L. Alemanno. *Materiali di diritto tributario internazionale*. IPSOA, pp. 358-359.
- Machín, V. B. & Palacios, J. (2010). Introducción a la planificación fiscal internacional. In: F. S. Antón (Org.). *Fiscalidad internacional*. CEF, pp. 1458-1459.
- Buhler, O. (1968). *Principios de derecho internacional tributario*. (F. C. Torrejon, Trans.). Editorial de Derecho Financiero, pp. 217-218.
- Pereira, P. R. (2010). *Princípios do direito fiscal internacional: Do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*. Almedina, pp. 556-62.
- Melot, N. (2004). *Territorialité et mondialité de l'impôt: Étude de l'imposition des bénéficiaires des sociétés de capitaux à la lumière des expériences française et américaine*. Dallos-Sirey.
- Xavier, A. (1971). O negócio indirecto em direito fiscal. *Ciência e Técnica Fiscal*. 147.
- Kruse, H. W. (1994). Il risparmio d'imposta, l'elusione fiscale e l'evasione. In: A. Amatucci (Coord.). *Trattato di diritto tributario* (Vol. 3, P. 3, Cap. 35). CEDAM.
- Booth, R. A. (1984). The business purpose doctrine and the limits of equal treatment in corporation law. *Southwestern Law Journal*, 38(3), p. 853-886.
- Tôrres, H. T. (2008). Elusão e planejamento tributário – A teoria da causa do negócio jurídico como limite de controle fiscal. In: C. G. Novoa, S. Endress & L. C. Quiñones. *Jornadas latinoamericanas de derecho tributario*. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario -Asociación Venezolana de Derecho Tributario, pp. 747–809.
- Syal, R. & Wintour, P. (2012, Dezembro 3). MPs attack Amazon, Google and Starbucks over tax avoidance. The Guardian.
<https://www.theguardian.com/business/2012/dec/03/amazon-google-starbucks-tax-avoidance>.
- The Committee Office of the House of Commons (2012). House of Commons - HM Revenue and Customs: Annual Report and Accounts - Public Accounts Committee.
<https://publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/716/71605.htm>.
- Retirado de: European Commission. Directorate General for Taxation and Customs Union., Bocconi University. Dondena Research Centre on Social Dynamics and Public Policies., CPB., & Institute for Advanced Studies.
- (2018). Aggressive tax planning indicators: final report. Publications Office. <https://doi.org/10.2778/847061>
- OECD. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

Estructura General

1. Introducción, alcance y objetivos

2. Planeación tributaria internacional

3. Planeación tributaria internacional nociva: principales conductas y mecanismos para identificarlas (ejemplos)

- 3.1. Operaciones financieras internacionales y subcapitalización
- 3.2. Manipulación de precios de transferencia
- 3.3. Abuso de tratados
- 3.4. Abuso de normas domésticas
- 3.5. Híbridos
- 3.6. Reorganización de empresas
- 3.7. Residencia fiscal
- 3.8. Establecimiento permanente y el uso de acuerdos de comisionistas
- 3.9. Uso de "acuerdos" para ocultar (fideicomisos, fundaciones, anstalt), paraísos fiscales, y regímenes tributarios nocivos
- 3.10. Triangulación
- 3.11. Transferencia de intangibles
- 3.12. Pagos por asistencia técnica, regalías, intereses, dividendos y servicios
- 3.13. Operaciones de leasing
- 3.14. Asignación contractual indebida de riesgos
- 3.15. Fragmentación artificial de contratos
- 3.16. Generación artificial de pérdidas y asignación artificial de costos
- 3.17. Uso indebido de sociedad instrumental
- 3.18. Traslado de beneficios
- 3.19. Riesgos relacionados con empresas que operan en la economía digital

4. Medidas de contención de la planeación tributaria internacional

- 4.1. Normas generales anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales
- 4.2. Normas específicas anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales

- 4.3. Normas Anti-híbridos
- 4.4. Facultades para desconocer o recharacterizar transacciones
- 4.5. Normas de transparencia fiscal internacional. (Por ejemplo: Medidas sobre "Controlled Foreign Corporations" (CFC) ", entre otras)
- 4.6. Normas para limitar la erosión de la base imponible por medio de instrumentos financieros
- 4.7. Normas sobre precios de transferencia
- 4.8. Normas anti-paraísos fiscales
- 4.9. Medidas aplicables para contener conductas indebidas por parte de promotores tributarios
- 4.10. Mecanismos para evitar abusos en la comercialización de "Commodities" y materias primas en general
- 4.11. Medidas para contener la evasión/elusión por parte de empresas que operan en la economía digital
- 4.12. Medidas para contener el uso indebido de establecimiento permanente y acuerdos con comisionistas

5. Herramientas de contención de la planeación tributaria internacional

- 5.1. Regímenes especiales de información y desarrollo y mantenimiento de bases de datos: Obligaciones informativas para contribuyentes que llevan a cabo operaciones internacionales
- 5.2. Mecanismos para identificar riesgos
- 5.3. Cooperación internacional
- 5.4. Iniciativas sobre Responsabilidad Social Corporativa
- 5.5. Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo
- 5.6. Herramientas para contener abusos por parte de empresas que operan en la economía digital
- 5.7. Tributación de las criptomonedas
- 5.8. Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia

6. Otros asuntos administrativos

- 6.1. Auditoría de empresas multinacionales y empresas con operaciones internacionales

