



Zoë Prebble<sup>(\*)</sup> y John Prebble<sup>(\*\*)</sup>

## Comparando la Norma Anti-elusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del *Civil Law* (Parte I)<sup>(\*\*\*)</sup><sup>(\*\*\*\*)</sup>

### ***Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law (Part I)***

**Resumen:** Este artículo compara la norma anti-elusiva general de la ley del impuesto a la renta con la doctrina del abuso de derecho del *Civil Law*<sup>(NT1)</sup> (*Rechtsmissbrauch, abus de droit*) en ocho jurisdicciones: Alemania, Croacia, Nueva Zelanda, Australia, Francia, la Unión Europea, los Estados Unidos y el Reino Unido. El artículo se ocupa de las normas anti-elusivas generales legislativas y jurisprudenciales en estas jurisdicciones y aborda el concepto central de la elusión. El artículo se enfoca en transacciones que la mayoría reconocería como elusivas y en cómo estas ocho jurisdicciones frustran la elusión o la permiten.

**Palabras clave:** Elusión Tributaria - Abuso de Derecho - Sistema Tributario - Transacción Comercial

**Abstract:** This paper compares the general anti-avoidance rule of income tax law with the *Civil Law* doctrine of abuse of law (*Rechtsmissbrauch, abus de droit*) in eight jurisdictions: Germany, Croatia, New Zealand, Australia,

---

(\*) BA (Hons), LLB (Hons), Victoria University of Wellington; New Zealand Law Commission, New Zealand.

(\*\*) BA, LLB (Hons), Auckland; BCL, Oxon; JSD, Cornell; Inner Temple; Professor and former Dean of Law and Henry Lang Fellow, Institute of Policy Studies, Victoria University of Wellington; Member, Advisory Board, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam; and Senior Fellow, Taxation Law and Policy Research Institute, Monash University, Melbourne.

(\*\*\*) Este artículo fue originalmente publicado como: PREBBLE, Zoë y John PREBBLE. Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the *Civil Law* Doctrine of Abuse of Law. En: Bulletin for International Taxation, de abril de 2008, pp. 151-170. Agradecemos gentilmente el permiso de los profesores Prebble para su traducción y publicación, que se realizará en dos partes, en la presente y en la subsiguiente edición de la revista IUS ET VERITAS. La traducción estuvo a cargo de Fernando Loayza Jordán, estudiante de pregrado de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, ex Director Ejecutivo de la Asociación Civil IUS ET VERITAS y asistente de docencia del curso Derecho Tributario I. La traducción fue revisada por Albert Sagués, especialista en Fiscalidad Internacional y docente de la Universidad Pompeu Fabra. Se han agregado NT para esclarecer detalles de la traducción, las cuales son enteramente responsabilidad del traductor.

(\*\*\*\*) Nota del Editor: El presente artículo fue recibido el 17 de junio de 2015 y aprobada su publicación el 30 de junio del mismo año.

(NT1) Preferimos no emplear el término "Derecho Civil" que hace alusión a la rama del derecho que se ocupa de las relaciones jurídicas entre privados, sino mantener el término "*Civil Law*" que hace alusión a una tradición jurídica contrapuesta al "*Common Law*".

**Comparando la Norma Anti-elusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del Civil Law (Parte I)**  
**Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law (Part I)**

France, the European Union, the United States and the United Kingdom. The paper addresses the statutory and judge-made general anti-avoidance rules in these jurisdictions and deals with the core concept of avoidance and on how these eight jurisdictions either frustrate avoidance or allow it.

**Keywords:** Tax Avoidance - Abuse of Law - Tax System - Business Transaction.

## 1. Introducción

Este artículo comprende las versiones revisadas de los trabajos presentados en el coloquio y clase magistral sobre la comparación entre las normas anti-elusivas generales de la ley del impuesto a la renta con la doctrina del abuso de derecho del *Civil Law (Rechtsmissbrauch)* acontecido el 31 de julio de 2006 en Wellington, Nueva Zelanda<sup>(1)</sup>. El coloquio trató las normas anti-elusivas generales legislativas y jurisprudenciales en ocho jurisdicciones: Alemania, Croacia, Nueva Zelanda, Australia, Francia, la Unión Europea, los Estados Unidos y el Reino Unido. Los participantes del coloquio fueron: Dennis Becher<sup>(2)</sup>, Svenja Brandt<sup>(3)</sup>, David Dunbar<sup>(4)</sup>, Matthew Fountain<sup>(5)</sup>, Franca Frenzel<sup>(6)</sup>, David Pickup<sup>(7)</sup>, Philip Postlewaite<sup>(8)</sup>, Rebecca Prebble<sup>(9)</sup>,

Viktoria Preusker<sup>(10)</sup>, Yves-Louis Sage<sup>(11)</sup>, y Lisa Tat<sup>(12)</sup>. Los participantes agradecen a Séverine Baranger<sup>(13)</sup> por añadir material sobre la norma anti-elusiva general francesa luego del coloquio.

## 2. Visión General: Elusión Tributaria - Un problema para todos los países<sup>(14)</sup>

La elusión tributaria es un problema para todos los países. La elusión no es evasión. La evasión significa mentir sobre los ingresos de uno, por ejemplo, un negocio que genera ventas en efectivo que no las declara totalmente. La elusión no es economía de opción<sup>(NT2)</sup>. La economía de opción significa reducir nuestra carga tributaria a través de formas que la ley claramente promueve, por ejemplo, deduciendo una donación a la caridad. El término "economía de opción" será utilizado en ese sentido en este artículo.

La elusión está entre ambos conceptos. La elusión significa, aproximadamente, idear

- (1) El evento fue coorganizado por la International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam; la Law School of the Victoria University of Wellington; the Institute for Policy Studies de Wellington; y la New Zealand Association for Comparative Law.
  - (2) LLM, Victoria University of Wellington; anteriormente parte de Ernst & Young, Luxembourg
  - (3) LLM, Victoria University of Wellington; Assessor Juris; Acquisition Project Consultant, Telecom New Zealand Ltd, Wellington; formerly of Hammonds, Berlin.
  - (4) BCA, LLM, DipAcc, Victoria University of Wellington; Senior Lecturer, School of Accounting and Commercial Law, Victoria University of Wellington.
  - (5) BCA, LLB(Hons), Victoria University of Wellington; Tax Consultant, PricewaterhouseCoopers, Wellington
  - (6) LLM, Victoria University of Wellington; Assessor Juris; formerly of Linklaters, Berlin.
  - (7) LLB, London; Attorney-General of the Falkland Islands, formerly Director General, Her Majesty's Revenue and Customs, London responsible for the HMRC project on the general anti-avoidance rule.
  - (8) LLM, New York University; JD, University of California at Berkeley; Professor of Law and Director, Graduate Tax Program, Northwestern University School of Law, Chicago; Visiting Professor, Bond University Law School, Gold Coast, Queensland.
  - (9) BA (Hons), LLB (Hons), Victoria University of Wellington; Solicitor, Russell McVeagh, Wellington; formerly of the Institut za Javne Financije, Zagreb.
  - (10) LLM, Victoria University of Wellington; formerly of Soeffing & Partner, Dusseldorf.
  - (11) Maitrise en Droit, D.E.A.; Docteur en Droit, Grenoble University; LLM, Tulane; Maitre de Conférences, Université de la Polynésie Française, Papeété, Tahiti; Teaching Fellow (Dispute Resolution Centre), Massey University.
  - (12) BCA, Victoria University of Wellington; Research Assistant, Law School, Victoria University of Wellington.
  - (13) Double Maitrise, University Paris XII Saint Maur-La Varenne; LLM, Leiden; Research Associate, International Bureau of Fiscal Documentation.
  - (14) Con John Prebble.
- (NT2) El término original empleado es "mitigation", que como vemos corresponde a lo que denominamos economía de opción en la literatura hispanohablante.



## Zoë Prebble y John Prebble

transacciones artificiales para reducir carga tributaria que de otro modo debería asumirse. Esta es una descripción más que una definición. La terminología en esta área es controvertida. Algunos niegan que exista alguna diferencia significativa entre elusión y economía de opción o que el término “economía de opción” tenga algún derecho a existir como un término significativo en este contexto. Este artículo no se enfoca en tales argumentos. Al contrario, aborda el concepto central de la elusión. El enfoque se centra en transacciones que la mayoría de las personas reconocerían como elusivas y en cómo estas ocho jurisdicciones frustran la elusión o la permiten.

Un ejemplo útil para facilitar el reconocimiento de la elusión es el caso *Bowater Property Developments Ltd v. Inland Revenue Commissioners*<sup>(15)</sup>. El caso involucra el *development land tax*<sup>(NT3)</sup> en el Reino Unido, una especie de impuesto a la ganancia de capital que se aplica a la venta de terrenos si el valor de la venta relacionado a su potencial desarrollo era mayor a 50,000 libras esterlinas. Bowater propuso vender el terreno por más de 250,000 libras esterlinas a una sociedad llamada Milton Pipes Ltd, caso en el cual Bowater tendría que haber pagado el *development land tax*.

En vez de eso, Bowater segmentó el terreno en cinco alícuotas. Vendió cada alícuota por 36,000 libras esterlinas a cinco sociedades pertenecientes al grupo Bowater. El terreno dividido en alícuotas se veía exactamente igual que cualquier terreno: no había ninguna subdivisión o títulos separados. Las cinco sociedades Bowater eran propietarias del terreno en razón de un solo título, tal como un matrimonio es propietario de su casa en razón de un solo título. Las cinco ventas no tuvieron efecto alguno en los verdaderos beneficiarios de la propiedad del terreno. Tanto antes como después de las ventas los verdaderos propietarios eran los accionistas del grupo Bowater.

Luego, las cinco sociedades vendieron sus alícuotas a Milton Pipes por 50,000 libras esterlinas cada uno. Es decir, cada sociedad pagó 36,000 libras esterlinas por la alícuota y la vendió por 50,000 libras esterlinas, generando una ganancia de 14,000 libras esterlinas, bastante menos que el límite desde el cual se debía pagar el *development land tax*. Legalmente, fueron cinco ventas separadas a Bowater y otras cinco ventas

a Milton Pipes. Pero económicamente, solo hubo una venta de Bowater a Milton Pipes.

Parece muy probable que los tribunales de Estados Unidos dirían que las ventas de Bowater fueron simulaciones y que el impuesto debería ser exigido. Pero jurisdicciones que siguen a la Cámara de los Lores dirían que estas transacciones no fueron simulaciones. La Cámara de los Lores sostiene que las transacciones fueron todas las ventas que se realizaron de acuerdo a su documentación. Bowater escapó del *development land tax*.

Una tercera aproximación a las transacciones de Bowater sería interpretar la legislación tributaria teleológicamente. Tras una consideración inicial, parecería que el impuesto debería haberse pagado en el caso Bowater, la intención del Parlamento no pudo haber sido permitir que los contribuyentes eludan el *land development tax* en estas circunstancias. Pero esta primera impresión es engañosa. En jurisdicciones que siguen la aproximación de los tribunales del Reino Unido, una interpretación teleológica no funciona bien al aplicarse a normas tributarias. La regla general en tales jurisdicciones es que una norma tributaria tiene la finalidad que puede apreciarse en su texto: no existe un espíritu que subyace a la norma. Una interpretación teleológica no se aplica a plenitud en los Estados Unidos en el contexto de esta regla general. En el caso Bowater, cada sociedad era un contribuyente distinto. Legalmente, una persona puede tener tantas sociedades como desee. El *Common Law* no prohíbe a una persona insistir en la estricta aplicación de sus derechos legales, incluso si el resultado es obtener beneficios o infligir prejuicios que una visión desapasionada

(15) Reported *sub nom Craven v. White* [1989] AC 398; [1998] 3 All ER 495; [1988] 2WLR 423; [1988] STC 476; 62 TC1 (HL).  
(NT3) El *land development tax* es particular porque grava la ganancia de un componente del capital muy específico: el valor del bien respecto a la posibilidad de su explotación futura (*development value component*).

**Comparando la Norma Anti-elusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del Civil Law (Parte I)**  
**Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law (Part I)**

sugeriría es contrario a la orientación primigenia de la ley en cuestión; esto es, el *Common Law* no tiene una doctrina general del abuso de derecho.

La discusión a continuación toma en consideración las aproximaciones a la elusión tributaria en la Corte Europea de Justicia y en otras siete jurisdicciones del *Common Law* y *Civil Law*. La doctrina general del *Civil Law* del abuso de derecho es un concepto importante en este contexto. Aparece bajo distintos nombres como *fraus legis*, *Rechtsmissbrauch* y *abus de droit*. Este artículo considera tanto las doctrinas generales del *fraus legis* como las normas anti-elusivas en el contexto del derecho tributario.

### 3. Alemania

#### 3.1. Parágrafo 242 del Código Civil (*Bürgerliches Gesetzbuch*), la norma general anti-abuso<sup>(16)</sup>

La doctrina del *Civil Law* del *Rechtsmissbrauch* (abuso de derecho o abuso de derechos) es una de las diferencias más significativas entre las jurisdicciones del *Civil Law* y *Common Law*. *Rechtsmissbrauch* es una doctrina general que impregna todo el *Civil Law*. Doctrinas similares pueden encontrarse en áreas discretas del *Common Law*. Por ejemplo, los tribunales aplican un remedio al litigio abusivo y aplican la doctrina del *promissory estoppel*<sup>(NT4)</sup>. En términos generales, la doctrina del *promissory estoppel* permite que un tribunal valide una promesa no contractual sobre la base de la buena fe y justicia en la contratación. No obstante, tales ejemplos son acontecimientos aislados en el *Common Law* y son muy pocos como para implicar el establecimiento de una doctrina general del abuso de derecho o de abuso de derechos.

En términos genéricos, el *Common Law* permite a las personas aplicar estrictamente sus derechos legales, incluso si resulta injusto para otros. En contraste, los sistemas del *Civil Law* tradicionalmente han limitado los derechos de forma general y abstracta. El código civil alemán no emplea el término "*Rechtsmissbrauch*", pero la doctrina está claramente reconocida en la ley alemana. El efecto de la doctrina es limitar el ejercicio de los derechos privados de forma general, algo que no se ve en las jurisdicciones del *Common Law*.

La doctrina subyace, particularmente, en los párrafos 226 y 242 del código civil. El párrafo 226, el *Schikaneverbot*, prohíbe el ejercicio de un derecho con el sólo propósito de causar daño a otra persona. Este es una limitación de difícil aplicación. El ejercicio de un derecho no estará prohibido si tiene otro propósito además de causar daño. Por lo tanto, el párrafo 226 se aplica rara vez.

La norma más importante relativa al abuso de derechos es el párrafo 242, una norma más general que exige que los derechos sean ejercidos en buena fe. Si se interpreta literalmente, el ámbito de aplicación del párrafo 442 parece de aplicación restrictiva. Está en una parte del código civil que versa sobre el derecho general de obligaciones. Esto implica que la exigencia de buena fe del párrafo 242 se aplica solo a obligaciones surgidas de contratos u otros actos jurídicos típicos, pero el párrafo 242 ha sido interpretado judicialmente de forma mucho más amplia. En la práctica, el párrafo 242 ha sido aplicado a una amplia variedad de situaciones: por ejemplo, cuando no existe un contrato vinculante; antes que una obligación legal nazca; después de la ejecución de un contrato; o cuando un contrato era nulo desde su origen. A la luz de esta amplia interpretación judicial, actualmente la buena fe es un principio que subyace a todo el derecho alemán. Las consecuencias legales de aplicar el párrafo 242 varían de acuerdo a las circunstancias del caso. En un extremo, el párrafo 242 puede simplemente permitir que el contrato original sea modificado; en el otro extremo, puede permitir que el contrato se declare completamente nulo.

La casuística respecto al párrafo 242 está agrupada temáticamente. Esto está diseñado para clarificar el concepto de la

(16) Con Svenja Brandt.

(NT4) Preferimos dejar el término en inglés, pues no tiene una traducción exacta al castellano, aunque algunos autores lo relacionan a la doctrina de actos propios. Al respecto, véase Alfredo Bullard González. "Los fantasmas sí existen: La Doctrina de los Actos Propios". En: *IUS ET VERITAS* No. 40, 2010, 50-62.



## Zoë Prebble y John Prebble

buena fe y para hacer la aplicación del párrafo 242 más predecible. Los casos están agrupados en las siguientes categorías: la prohibición del comportamiento inconsistente; la prohibición del ejercicio de derechos que, aunque válidos, fueron adquiridos fraudulentamente; la prohibición de realizar una petición cuando la pretensión tendría que devolverse inmediatamente; y la suspensión de derechos que no fueron ejercidos en un plazo razonable, incluso si no se han extinguido legalmente.

*Rechtsmissbrauch* es un principio legal fundamental que subyace todo el ordenamiento jurídico alemán. Los párrafos 226 y 242 del código civil se aplican a todo el derecho civil alemán, incluyendo el derecho de familia, el derecho laboral y el derecho societario. También se aplica al derecho procesal, el derecho público y el derecho tributario.

### 3.2. Sec. 42 (1) del código federal de procedimientos tributarios (*Abgabenordnung*), abuso de derecho en casos tributarios<sup>(17)</sup>

La sección 42 del código federal de procedimientos tributarios es la norma anti-elusiva general alemana. Ésta restringe el principio según el cual todo contribuyente puede estructurar sus operaciones para reducir la carga tributaria<sup>(NT5)</sup>. La sección 42 inaplica los efectos tributarios de cualquier acuerdo legal que constituya un abuso de derechos o *Rechtsmissbrauch*. Los contribuyentes no pueden estructurar sus operaciones para manipular o distorsionar la realidad económica de una transacción. Tal manipulación o distorsión es elusión tributaria y es combatida con la doctrina del *Rechtsmissbrauch* o, en el contexto del derecho tributario, por el concepto más específico de abuso de las posibilidades de configuración jurídica (*Gestaltungsmisbrauch*).

El encabezado de la sección 42 es “abuso de las posibilidades de configuración jurídica”. Ésta exige que el contribuyente sea obligado a tributar de acuerdo a la verdadera sustancia económica de la transacción en cuestión, en vez de según su forma artificial. La sección 42 señala (Traducción propia):

1. La ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica. En caso de

tal abuso, la obligación tributaria nacerá para el contribuyente como si éste hubiera elegido la estructura legal adecuada a los hechos económicos.

2. La sub-sección 1 se aplica a menos que su aplicación esté expresamente excluida por la ley.

La sección 42 no especifica exactamente que constituye un abuso de las posibilidades de configuración jurídica. Los tribunales alemanes han interpretado el concepto como comprensivo de varios elementos. Primero, para que exista un abuso de las posibilidades de configuración jurídica o abuso de derechos, la selección de la estructura jurídica del contribuyente debe ser inadecuada. El test de adecuación se determina comparando si un tercero imparcial, en las mismas circunstancias y con el mismo propósito económico del contribuyente hubiera procedido tal como lo hizo el contribuyente. Si un tercero imparcial hubiera procedido de forma distinta, la estructura de la operación es inadecuada. Mientras más inusual o artificial sea la estructura de la operación, será menos probable que ésta sea adecuada. No obstante, el mero hecho de que la estructura de la operación implique un ahorro tributario no significa por sí mismo que sea inadecuada. Después de todo, una estructura que implique un ahorro tributario no es necesariamente elusión tributaria, podría ser economía de opción si el ahorro tributario se realiza siguiendo el propósito de la legislación o si ésta hubiera fomentado este ahorro tributario.

Segundo, luego de establecer que la estructura de la operación es inadecuada, debe demostrarse que tal estructura genera un ahorro tributario, es decir, que la estructura

(17) Con Dennis Becher y Viktoria Preusker.

(NT5) El término original es “tax liability”, pero en este caso no se está haciendo referencia a los deberes tributarios en el sentido formal, sino a la carga económica recibida por el contribuyente.

**Comparando la Norma Anti-elusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del Civil Law (Parte I)**  
**Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law (Part I)**

adecuada de la operación implicaría una mayor carga tributaria que la estructura (inadecuada) elegida, lo que nos permite concluir que hubo un motivo económico para elegir tal estructura. Tercero, la sección 42 puede aplicarse sólo si no existen razones importantes que sugieran que la estructura legal inadecuada está razonablemente justificada por consideraciones no-económicas u otras consideraciones importantes.

Finalmente, “el abuso de las posibilidades de configuración jurídica” tiene un elemento subjetivo. La estructura debe haberse elegido con la intención o motivo de reducir la carga tributaria. Los detalles precisos de este elemento subjetivo han sido controversiales (incluso los magistrados del Tribunal Fiscal Federal han expresado distintas opiniones). Sin perjuicio de esta controversia, la opinión preponderante es que el abuso de las posibilidades de configuración jurídica requiere una intención de abuso. El tribunal debe encontrar la intención de abusar en cada caso, pero la intención subjetiva se presume existente si los tres primeros requisitos objetivos de la sección 42 se cumplen.

Cuando se establecen estos cuatro elementos, el tribunal concluye que ha existido un abuso de derechos o un abuso de las posibilidades de configuración jurídica según la sección 42. En consecuencia, las obligaciones tributarias se calculan en base a una estructura económicamente adecuada, pero ficticia, en vez de en base a una estructura inadecuada y empleada abusivamente por el contribuyente.

### **3.3. Aplicación de la sección 42 por los tribunales**

Los tribunales alemanes han aplicado la sección 42 en una amplia variedad de circunstancias. Dos ejemplos ilustran como la regla opera en la práctica. En el primer ejemplo, el Tribunal Fiscal Federal sostuvo que el uso de una estructura de arrendamiento recíproca o “cruzada” era un abuso de derechos en aplicación de la sección 42<sup>(18)</sup>. El contribuyente suscribió un contrato para adquirir un departamento de tres habitaciones en la ciudad A el 4 de febrero de 1982. Su colega, C, adquirió un departamento análogo en la misma urbanización. Ambos acordaron dos arrendamientos bilaterales. En el primer arrendamiento, el contribuyente cedía el uso a C por cuatro años. C pagaba una renta mensual pero no vivía

en el departamento, él vivía en otra ciudad durante el año en cuestión. En el segundo arrendamiento, el contribuyente arrendó dos habitaciones en el departamento de C por un periodo idéntico de 4 años. El tercer cuarto fue arrendado a otro colega, D. El contribuyente no uso las habitaciones arrendadas, en vez de ello, vivía en un departamento propiedad de D en otra ciudad.

El contribuyente no tuvo éxito. El Tribunal Fiscal Federal aplicó la sección 42(1) y rechazó tratar esos gastos como deducibles a efectos tributarios argumentando que las transacciones implicaban un abuso de las posibilidades de configuración jurídica. En primer lugar, el arrendamiento recíproco es un método inusual de arrendamiento si la meta de uno es encontrar un lugar para vivir o generar ingresos de la propiedad. Un tercero imparcial con el objetivo de encontrar un lugar para vivir o generar ingresos no habría arrendado su propio departamento mientras que, al mismo tiempo arrendaba un departamento similar de otra persona en la misma urbanización y luego dejar el departamento arrendado sin ocupar. En consecuencia, la estructura de la operación era inadecuada.

Segundo, el único propósito de la operación arrendamiento recíproco era la reducción de la carga tributaria. Si el contribuyente y C hubieran elegido una estructura de operaciones menos elaborada, pero adecuada, hubieran tenido que pagar más tributos. Fue sólo arrendándose los departamentos mutuamente que los gastos relacionados podrían calificarse como causales a la renta. Tercero, no había justificación económica u otra para el uso de la estructura adecuada además del ahorro tributario. Finalmente, respecto a las circunstancias objetivas discutidas, la intención de un tercero imparcial

(18) *Bundesfinanzhof* (BFH), 19 June 1991, IX R 134/86, *BStBl* II 1991, 904.



## Zoë Prebble y John Prebble

parecería ser la de eludir impuestos. El Tribunal Fiscal Federal consideró sus acciones como abuso de derechos y aplicó la sección 42, debiendo el deudor tributario pagar impuestos de acuerdo a lo que se le debería cobrar si hubiera empleado una estructura legal adecuada.

El segundo ejemplo es conocido como el “caso *Dublin Docks*”<sup>(19)</sup>. El caso involucra una sociedad alemana que estableció una filial en el Centro Internacional de Finanzas y Servicios de Dublin, donde las sociedades residentes estaban sujetas a una tasa del impuesto a la renta societario del 10%. El único propósito de la subsidiaria irlandesa era invertir el capital recibido de la sociedad alemana vinculada. La filial no tenía oficinas ni empleados, pero tenía su propio directorio que se reunía en Irlanda y determinaba las estrategias de inversión. No obstante, las inversiones eran administradas por otra sociedad irlandesa que sí tenía oficinas y empleados y que desarrollaba los mismos servicios para otras sociedades de inversión.

La pregunta era si había un abuso de posibilidades de configuración jurídica, o *Gestaltungsmisbrauch*, según la sección 42. La Administración Tributaria alemana consideró que establecer una subsidiaria irlandesa era abuso según la sección 42. Como resultado, todas las ganancias de la subsidiaria irlandesa eran atribuidas directamente a la sociedad alemana vinculada para propósitos fiscales. La sociedad apeló tal análisis y, en primera instancia, tuvo un éxito parcial. El tribunal sostuvo que la sección 42 se aplicaba porque existía un abuso de posibilidades de configuración jurídica en los hechos. Pero también sostuvo que la deducción debía permitirse por los gastos empresariales que se realizaron en Irlanda. El establecimiento de la subsidiaria se desconocía en virtud de la sección 42, pero no los gastos en los que realmente incurrió la sociedad alemana a través de la subsidiaria en Irlanda y viceversa.

El Tribunal Fiscal Federal rechazó el razonamiento del primer tribunal y sostuvo que el establecer una subsidiaria irlandesa

no era un abuso de las posibilidades de configuración jurídica según la sección 42. Su razonamiento se basaba en la relación entre el régimen CFC<sup>(NT6)</sup> y la sección 42. El Tribunal señaló que la existencia del régimen CFC, que está destinado a aplicarse en tales casos, impedía la aplicación adicional de la norma anti-elusiva general. El régimen CFC alemán fue promulgado para combatir las operaciones de elusión fiscal que involucraban el establecimiento de sociedades pasivas que no comerciaban activamente o desarrollaban negocios en países de baja imposición. El Tribunal concluyó que, considerando el propósito del régimen CFC, el mero hecho de generar ganancias por una sociedad subsidiaria pasiva en un país de baja carga fiscal no era suficiente para establecer el abuso de posibilidades de configuración jurídica según la sección 42. Para aplicar la sección 42, no era suficiente que la subsidiaria fuera simplemente pasiva. Tenía que ser una mera sociedad de fachada, con mínima actividad, activa o pasiva. La subsidiaria en cuestión no era meramente una sociedad de fachada porque el directorio tomaba las decisiones de inversión más importantes; en consecuencia, en este caso, la sección 42 no era aplicable.

### 4. El caso especial de Croacia – Normas anti-elusivas en una economía emergente<sup>(20)</sup>

De los siete países analizados en este artículo, Croacia es un caso especial. No tiene una aproximación coherente a la elusión tributaria. Aunque Croacia tiene varias disposiciones

(19) BFH, 19 January 2000, I R 94/97, DStR 2000, 511.

(NT6) El régimen CFC (controlled foreign corporation regime) es, en términos generales, el conjunto de disposiciones adoptadas en un sistema tributario para limitar la utilización de entidades constituidas en territorios de baja o nula imposición con el fin de aplazar o reducir artificialmente la carga tributaria.

(20) Con Rebecca Prebble.

**Comparando la Norma Anti-elusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del Civil Law (Parte I)**  
**Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law (Part I)**

anti-elusivas, por ejemplo, respecto a *thin capitalization*<sup>(NT7)</sup> y precios de transferencia, no cuenta con una norma anti-elusiva general. Esto es un obstáculo significativo para combatir la elusión tributaria. Sumado a esto, a pesar que Croacia es un país de *Civil Law*, no cuenta con una fuerte tradición de *fraus legis*. El concepto no está codificado como en otras jurisdicciones del *Civil Law* tales como Alemania.

No obstante, Croacia si tiene una doctrina de simulación<sup>(NT8)</sup> tanto en su derecho tributario, como en el derecho en general<sup>(21)</sup>. La doctrina de simulación en el derecho tributario establece que (traducción del Ministerio de Finanzas, República de Croacia): “si una operación simulada oculta otra operación, la responsabilidad tributaria deberá ser determinada respecto a la operación oculta”<sup>(NT9)</sup>. Esta es una doctrina de simulación antes que una codificación del concepto *fraus legis*. No está basado en una noción de abuso de derechos. Llama la atención que la doctrina de la simulación en el derecho tributario nunca ha sido aplicada. En consecuencia, es algo incierto a qué operaciones se aplicaría la doctrina en la práctica. No obstante, es probable que la doctrina se aplique de forma similar a las doctrinas de simulación de otras jurisdicciones de *Civil Law* y *Common Law*. Esto es, que si la operación no es en realidad lo que su propósito indica, es una simulación.

Una forma en la que Croacia podría combatir más activamente la elusión tributaria sería seguir el ejemplo de Hungría. Hungría es el único país en Europa del Este que ha promulgado una norma anti-elusiva general<sup>(22)</sup>. Está basada en la doctrina del *fraus legis* o del abuso de derechos, parecida al modelo de Alemania. La norma anti-elusiva general de Hungría señala que una operación cuyo propósito sea eludir tributos no es un uso adecuado de derechos y que tal operación debe ser gravada de acuerdo a su sustancia económica. La norma anti-elusiva general húngara todavía no ha sido aplicada, pero es probable que la regla se aplique al mismo tipo de operaciones

sobre las que se aplica las normas alemanas contra el abuso de derecho, y hay evidencia que sugiere que ya está teniendo un efecto disuasorio en potenciales elusores tributarios. Los contribuyentes son conscientes de la norma y ocasionalmente le escriben al Ministerio de Finanzas para consultar si las operaciones que planean serían aceptables bajo la norma.

El sistema tributario de Croacia es muy joven. Croacia ha tenido un sistema tributario estructurado, similar a los sistemas de las otras jurisdicciones analizadas aquí sólo desde 1991. Incluso durante este tiempo, el sistema tributario de Croacia ha sido modificado frecuentemente. Por ejemplo, durante seis años, Croacia experimentó manteniendo sólo un impuesto al consumo. Este fue reemplazado por otros tributos luego de un cambio de gobierno. En general, la evasión tributaria es actualmente un problema más grave que la elusión tributaria en una economía emergente como la de Croacia. Las normas anti-elusivas generales requieren de un alto grado de recursos para aplicarse. En Croacia, estos recursos están actualmente enfocados en la evasión tributaria antes que en la elusión tributaria.

## 5. Nueva Zelanda - Sec. BG 1 de la Ley de Impuesto a la Renta 2007, la norma anti-elusiva general<sup>(23)</sup>

Nueva Zelanda y Australia son jurisdicciones de *Common Law* con normas anti-elusivas

(NT7) Las normas relacionadas a la *thin capitalization* (se dice que una sociedad esta infra capitalizada, “*thinly capitalised*”, cuando su capital se compone en gran medida de deuda) determinan cuánto de los intereses pagados por la sociedad son deducibles a efectos tributarios.

(NT8) El término original utilizado es *sham doctrine*, que no tiene una traducción literal en castellano, pero entendemos hace referencia a las instituciones que regulan la simulación.

(21) Ley General Tributaria, Capítulo II, Art. 11; Ley de Obligaciones, Art. 66.

(NT9) Traducción de la traducción del Ministerio de Finanzas de la República de Croacia

(22) Ley de Administración Tributaria, Sección 1 (7).

(23) Con Matthew Fountain.





## Zoë Prebble y John Prebble

generales, pero hay diferencias interesantes en como las cortes de cada jurisdicción han interpretado y aplicado tales normas. La norma anti-elusiva general de Nueva Zelanda está establecida en la Sec BG 1 (1) de la Ley del Impuesto a la Renta 2007, la cual señala que los acuerdos que impliquen elusión tributaria no son oponibles a la administración tributaria neozelandesa. La Sec. BG 1(2) le permite a la administración tributaria contrarrestar la ventaja fiscal obtenida por el contribuyente a través del acuerdo elusorio (ver también Sec. GA 1). “Acuerdo” está definido ampliamente en la Sec. YA 1 como “un acuerdo, contrato, plan o entendimiento (sea vinculante o no), incluyendo todas las etapas y transacciones por los cuales se lleva a cabo”<sup>(24)</sup>. La elusión tributaria incluye alterar directa o indirectamente la incidencia de cualquier impuesto que grave ingresos o el aminoramiento o reducción de la responsabilidad tributaria respecto a estos impuestos. (Sec. YA 1). Un acuerdo elusorio es un acuerdo que directa o indirectamente tiene como propósito o efecto, o como uno de sus propósitos o efectos, a la elusión tributaria y cuyo propósito o efecto no es meramente incidental.

### 5.1. Interpretación de la Sec. BG 1

Una interpretación literal de la legislación de Nueva Zelanda sugeriría que un individuo que, por ejemplo, exige una deducción respecto a una donación caritativa está eludiendo el pago de tributos. Está claro que el Parlamento no podía haber pretendido que la exigencia de la deducción sea elusiva; al contrario, el Parlamento pretendía incentivar las donaciones caritativas. Interpretada literalmente, la norma anti-elusiva general no distingue entre la aceptable economía de opción y la inaceptable elusión tributaria. A la luz de esta consideración, las cortes han desarrollado una serie de métodos para interpretar los efectos de la regla en cuestión. En términos generales, si hay dos formas diferentes de llevar a cabo una transacción y una de ellas implica pagar menos tributos y ésta forma menos gravada tributariamente es elegida, no será desconocida por esa razón únicamente (*Europa Oil (NZ) Limited v. Commissioner of Inland Revenue (No. 2)* (1976) 1 WLR 464,475 Lord Diplock (PC)).

### 5.2. Forma y sustancia: la base de dos dicotomías

Anteriormente, las cortes evaluaban si un acuerdo tenía un propósito elusivo en base a la forma legal con que se adoptaba el acuerdo, esto es, analizando principalmente los derechos y obligaciones establecidos en el acuerdo. Por ejemplo, en *Europa Oil (NZ) Limited*, Lord Diplock, citando *Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster* (1936) AC 1, dijo que “la imposición tributaria por resultado final, o por equivalencia económica no es lo que la sección (anti-elusiva) logra”, y sugirió que uno debe analizar los derechos y obligaciones legales que surgen del acuerdo, no sus consecuencias económicas. Esto implica realizar una interpretación literal de los efectos de la Sec. BG 1, la cual interpretada literalmente, se preocupa más de cuestiones de sustancia que de forma. No obstante, los casos modernos generalmente tratan la Sec. BG 1 como una disposición de “sustancia sobre forma”<sup>(25)(26)</sup>.

Los conceptos de forma y sustancia hacen surgir dos dicotomías. La primera es entre la forma legal y la sustancia legal. Cuando se analiza un acuerdo, uno puede analizar su forma legal, esto es, la denominación legal dada al acuerdo. Pero alternativamente, uno puede analizar su sustancia legal, esto es, los verdaderos derechos y obligaciones legales creadas por un acuerdo. La forma legal y la sustancia legal pueden divergir. Por ejemplo, en *Ensing Tankers (Leasing) Limited v. Stokes* (HM Inspector of Tax) (1992) BTC 110 (HL), la Cámara de Loes sostuvo que un préstamo sin garantías era, en sustancia legal, una asociación.

(24) Traducción libre de: “an agreement, contract, plan or understanding (whether enforceable or unenforceable), including all steps and transactions by which it is carried into effect”.

(25) Ver, por ejemplo, *Commissioner of Inland Revenue v. Challenge Corporation Limited* (1986) 8 NZTC 5,001 (CA); y *Accent Management Ltd v. Commissioner of Inland Revenue* [2007] BCL 728 (CA). Ver también, *Peterson v. Commissioner of Inland Revenue* [2006] 3 NZLR 433 (PC).

(26) Traducción libre de: “substance over form”.

**Comparando la Norma Anti-elusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del Civil Law (Parte I)**  
**Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law (Part I)**

La segunda dicotomía es entre sustancia legal y sustancia económica. La sustancia legal es el elemento común de ambas dicotomías. La sustancia legal de un acuerdo es su impacto en los derechos y obligaciones legales del contribuyente. La sustancia económica, por otro lado, concierne al efecto económico del acuerdo. El caso de *Commissioner of Inland Revenue v. Wattie* (1998) 18 NZTC 13,991 (PC), aunque no es un caso de elusión, demuestra esta dicotomía. La controversia era si un pago para incentivar que el contribuyente alquile era gravable. La sustancia legal del pago era ser una prima pagada por el propietario para atraer al inquilino; tal prima no se grava. La sustancia económica del pago, no obstante, era ser un subsidio a la renta, que si se grava. El Consejo Privado<sup>(27)</sup> tomó la sustancia legal y sostuvo que el pago era una prima y en consecuencia que no estaba gravado.

**5.3. El test del “propósito elusivo”<sup>(28)</sup>**

Un segundo método adoptado por las cortes de Nueva Zelanda para interpretar los efectos literales de la norma anti-elusiva general es analizar el propósito o efecto del acuerdo. Para constituir elusión tributaria, un acuerdo debe tener un propósito o efecto elusivo que debe ser más que meramente incidental. La búsqueda de un objetivo comercial válido que incidentalmente resulta en una reducción de la responsabilidad tributaria no es elusión tributaria. El test de propósito elusivo es objetivo<sup>(29)</sup>. El test es si las partes de la transacción la hubieran acordado incluso sin existir la ventaja tributaria. Como el test objetivo alemán de la “adecuación” de la transacción, si las partes de la transacción la hubieran acordado incluso con la ausencia de una ventaja tributaria, no existe un propósito elusivo.

La operación del test del propósito elusivo está ilustrada por el Caso V20 resuelto por la Autoridad de Revisión Tributaria<sup>(30)(31)</sup>. En él, un dentista deja una asociación y

establece una estructura de fideicomiso en la que él es empleado del fideicomiso. Hubo un pequeño ahorro tributario en el ejercicio 1995. El juez Barber sostuvo que no hubo elusión tributaria porque la ventaja tributaria fue meramente incidental a los principales objetivos comerciales de la transacción de proteger los activos y limitar la responsabilidad. No obstante, se sostuvo que la magnitud de las ventajas tributarias atribuidas a la estructura fue un factor relevante en el test de propósito elusivo. En el Caso W33<sup>(32)</sup>, la Autoridad de Revisión Tributaria trató con el mismo dentista en el ejercicio 1996, durante el cual hubo un mayor ahorro tributario. La amplitud del ahorro tributario influyó en el juez Barber para sostener que la elusión tributaria en ese año fue más que incidental. Aunque los casos V20 y W33 trataban sobre el mismo acuerdo y el mismo contribuyente, el juez Barber sostuvo que el acuerdo en el segundo caso tuvo un propósito elusivo.

**5.4. Estructura y propósito de la Ley del Impuesto a la Renta de 2007**

Al determinar si una transacción tiene un propósito elusivo, un tercer método para interpretar los efectos literales de la Sec. BG 1 empleado por las cortes es referirse a la estructura y propósito de la Ley del Impuesto a la Renta de 2007. Los acuerdos que se encuentran dentro de la estructura y propósitos de la Ley no constituyen elusión fiscal. Por ejemplo, utilizar una *loss-attributing qualifying company* (es decir, una sociedad

(27) Traducción libre de “Privy Council”. Antiguamente, el *Privy Council* era la última instancia judicial de Nueva Zelanda y estaba ubicada en Londres. Actualmente, la Corte Suprema es la última instancia neozelandesa.

(28) Traducción libre de “tax avoidance purpose”

(29) *Commissioner of Inland Revenue v. Challenge Corporation Limited*, supra nota 24.

(30) (2002) 20 NZTC 10,233 (TRA).

(31) La Autoridad de Revisión Tributaria, en inglés *Taxation Review Authority*, es un órgano estatutario neozelandés designado para escuchar y hacer juicio sobre los casos en que alguien se oponga a su liquidación del impuesto, o una decisión por el Comisionado de Hacienda.

(32) (2004) 21 NZTC 11,321 (TRA).



## Zoë Prebble y John Prebble

que es transparente para algunos propósitos tributarios) para atribuir pérdidas a los accionistas está dentro de la estructura de la Ley y de la intención del Parlamento. No obstante, una conducta como introducir una entidad vinculada en la transacción para crear deducciones artificiales está fuera de la estructura de la Ley y constituye elusión tributaria.

### 5.5. Incertidumbre y normas anti-elusivas generales

Las cortes han desarrollado métodos para interpretar los efectos literales de la Sec. BG 1. Al hacerlo, de algún modo han progresado en el establecimiento de una línea limítrofe entre la economía de opción aceptable y la elusión tributaria inaceptable. A pesar de estos esfuerzos, el alcance de la norma anti-elusiva general de Nueva Zelanda permanece incierto (*A Taxpayer v. Commissioner of Inland Revenue* (1997) 18 NZTC 13,350, 13,365 Tipping J (CA)).

Esta incertidumbre no es necesariamente una característica negativa de la norma anti-elusiva general. Un grado de flexibilidad es necesario para que la norma anti-elusiva general funcione como pretende. Si tal norma hubiera tratado de definir la elusión tributaria con absoluta certeza, los elusores tributarios hubieran encontrado pronto nuevas estrategias que quedarán fuera de la definición. Las normas concretas son más vulnerables a la elusión; en consecuencia, una norma anti-elusiva general debe en efecto ser general si pretende abarcar los acuerdos elusivos y tener un valor preventivo. Con la generalidad viene la incertidumbre.

## 6. Australia: Parte IVA de la Ley 1936 del Impuesto sobre la Renta de: Una norma anti-elusiva general con elementos concretos<sup>(36)</sup>

La norma anti-elusiva general de Australia nos proporciona un interesante contraste con la de Nueva Zelanda. La diferencia entre las aproximaciones de los dos países ilustra el importante rol que la judicatura juega al determinar la efectividad de una norma anti-elusiva general. Nueva Zelanda presenta un ejemplo de como la judicatura de un país puede adoptar técnicas de interpretación de la ley para

lograr que una política anti-elusiva funcione. Pero también está abierta la posibilidad de que la judicatura de un país adopte otra serie de técnicas interpretativas que conviertan a su norma anti-elusiva general en inoperante. Esta fue la experiencia de Australia con su régimen previo. El régimen actual de Australia fue eventualmente promulgado para derrocar esa línea de la judicatura.

Nueva Zelanda y Australia empezaron con disposiciones anti-elusivas muy similares: ambas eran abiertas y contenían pocos puntos de referencia internos y externos. La primera disposición legislativa anti-elusión de Australia fue la Sec. 260 de la Ley del Impuesto a la Renta (ITAA 1936), según la cual cualquier acuerdo que tuviera como propósito o efecto el alterar la incidencia del Impuesto a la Renta era nulo para efectos tributarios.

Las cortes australianas desarrollaron dos principales interpretaciones que redujeron significativamente el alcance de esta regla aparentemente irrestricta. La primera técnica interpretativa fue el “*predication test*”, que fue formulado en *Newton v. Federal Commissioner of Taxation*<sup>(37)</sup>. Esta técnica fue seguida por Nueva Zelanda y no causó ningún problema para la operatividad de la norma. La segunda técnica se conocía como el “principio de opción” y fue desarrollado por la Corte Suprema de Australia<sup>(38)</sup> en *W.P. Keighery Pty Ltd v. Federal Commissioner of Taxation*<sup>(39)</sup>. De acuerdo al principio de opción, la norma anti-elusiva general de Australia fue diseñada para proteger las disposiciones generales de la ITAA de 1936 antes que para denegar a los contribuyentes el derecho a elegir entre alternativas que la ITAA había dejado abiertas para ellos.

(36) Con David Dunbar.

(37) (1958) 98 CLR 1,8 Lord Denning (PC).

(38) La Corte Suprema de Australia, en inglés la High Court of Australia, es la instancia judicial final en Australia.

(39) (1956-1957) 100 CLR 66,92 Dixon CJ, Kitto and Taylor JJ (HC)

**Comparando la Norma Anti-elusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del Civil Law (Parte I)**  
**Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law (Part I)**

**6.1. Desarrollo del principio de opción**

El caso Keighery relacionado a una empresa privada que intentó tomar ventaja de los beneficios tributarios destinados a empresas públicas. El contribuyente cambió su estatus tributario de privado a público emitiendo una sola acción a varias personas que tenían poco poder económico o influencia en la empresa. La Corte Suprema sostuvo que la Sec. 260 le ofrecía a las empresas privadas la opción implícita de cambiar sus estatus a públicas; es decir, la norma anti-elusiva general no frustraba o impedía que los contribuyentes eligieran entre opciones.

El punto alto, o bajo, de la aplicación del principio de opción fue *Cridland v. Federal Commissioner of Taxation*<sup>(40)</sup>. El caso involucraba un esquema diseñado para tomar ventaja de las reglas para promediar ingresos que pretendían ayudar a los granjeros pastorales. Se estableció un fondo de inversión que llevaba a cabo un modesto negocio de granja pastoral. El fondo emitió acciones de un dólar australiano a cientos de estudiantes universitarios para permitirles disfrutar del ventajoso estatus tributario de productores primarios. La Corte Suprema se negó a aplicar la Sec. 260 argumentando que la adopción de tal acuerdo era una opción elegible por los contribuyentes bajo la ITAA 1936.

**6.2. La respuesta del Parlamento al principio de opción: el régimen actual de Impuesto a la Renta**

La eventual respuesta del Parlamento a la línea jurisprudencial que establecía el principio de opción fue la promulgación en 1981 del actual régimen, conocido como la Parte IVA de la ITAA de 1936. El régimen fue diseñado para devolver la ley a la posición para la cual estaba pensada previamente a los casos Newton y Keighery. Es interesante comparar como el régimen de Nueva Zelanda y el actual régimen de Australia lidiaron con el problema de la opción. El actual régimen de Australia es en líneas generales similar al de Nueva Zelanda. La norma anti-elusiva de Australia tiene tres componentes: (i) el contribuyente debe obtener un beneficio tributario; (ii) el beneficio debe originarse por una estructura; (iii) y el contribuyente debe haber constituido la estructura con el único o predominante propósito de obtener un beneficio tributario. El último elemento se enfoca en el propósito predominante del contribuyente, no de la estructura. Estos elementos son

similares a la posición de Nueva Zelanda, con la notable excepción de que el test de Nueva Zelanda es objetivo, no subjetivo.

Otra diferencia es que la norma anti-elusiva general de Australia no es tan general, ni abierta, ni incierta como la Sec. BG 1 de la Ley de Impuesto a la Renta de Nueva Zelanda de 2007. A diferencia de la norma neozelandesa, la norma australiana contiene varios criterios que las cortes deben emplear para determinar si el único o predominante propósito de la estructura fue conseguir un beneficio tributario. En este contexto, los dos criterios más importantes son, primero, una comparación entre la forma y sustancia de la estructura, y segundo, la pregunta de si se produce un cambio en la posición financiera de los contribuyentes involucrados en la estructura.

**6.3. Dificultades con el régimen actual de Impuesto a la Renta**

La experiencia australiana ha demostrado que la interacción de tres elementos simples (una estructura, un beneficio tributario y la elusión tributaria como propósito predominante) crea un problema. La interacción entre el primer elemento, es decir, la identificación de la estructura que confirió el beneficio tributario, y el tercer elemento, es decir, el test del propósito predominante, es uno de los aspectos más controversiales de la Parte IVA de la ITAA de 1936. El problema fundamental ha sido el definir la estructura relevante en tanto la norma anti-elusiva general define el término de forma amplia. Una estructura puede significar una línea de acción o algo tan pequeño como una única acción unilateral. Si el término es interpretado estrechamente, es mucho más fácil establecer la inferencia de que el único o predominante propósito de una estructura fue la elusión tributaria.

(40) (1977) 140 CLR 330 (HC)



Zoë Prebble y John Prebble

#### 6.4. Propósitos comerciales y elusivos: una dicotomía falsa

La interacción ordinaria entre la búsqueda de un objetivo comercial y la integración de consideraciones tributarias puede, en palabras de la Corte Suprema, crear una “falsa dicotomía o falacia”. En *Federal Commissioner of Taxation v. Spotless Services Limited*, la Corte Suprema señaló<sup>(41)</sup>:

“Una línea de acción particular podría estar... tanto guiada por propósitos tributarios como por una decisión comercial racional. La presencia de esta última característica no determina la respuesta a la pregunta de si, dentro del significado de la Parte IVA, una persona entra o lleva adelante una ‘estructura’ por el ‘propósito dominante’ de permitir a un contribuyente obtener un ‘beneficio tributario’”.

Esta observación no indica como la corte diferenciaría entre transacciones comerciales ordinarias y transacciones que son “flagrante, artificial o artificiosamente” elusivas<sup>(42)</sup>. La importancia de este punto se demuestra por los hechos de varios casos ante la Corte Suprema.

*Spotless Services* surgió de una transacción que involucró la decisión de adoptar una estrategia de inversión particular para tomar ventaja de las concesiones tributarias específicamente otorgadas por la ITAA de 1936. El contribuyente tenía una importante cantidad de dinero disponible para inversión a corto plazo, y depositó el dinero en una institución financiera en un paraíso fiscal. El interés pagado por el prestatario del paraíso fiscal era menor que el interés disponible en Australia, pero debido a que el interés estaba exonerado de impuestos en Australia, los ingresos eran mayores que lo que hubieran sido si los fondos se hubieran invertido en Australia, en cuyo caso el interés si hubiera estado gravado. La Corte Suprema sostuvo que la Parte IVA era aplicable y desconoció la transacción; la transacción no hubiera sido desconocida bajo la antigua Sec. 260.

*Federal Commissioner of Taxation v. Hart*<sup>(43)</sup> involucró un ataque exitoso de la administración tributaria contra un préstamo hipotecario que había sido ampliamente publicitado en Australia por instituciones financieras. El préstamo,

conocido como el préstamo “optimizador de riqueza”, permitía que el préstamo se dividiera en dos partes. La parte principal era utilizada por el contribuyente para adquirir una nueva residencia privada, y la segunda parte para adquirir inversiones inmobiliarias. Una característica especial era que todos los pagos por el interés y el capital eran atribuidos a la parte del préstamo que se relacionaba con la residencia privada del contribuyente hasta que el préstamo fue reembolsado en su totalidad. Mientras tanto, los intereses sobre la inversión inmobiliaria se devengaban a tasas compuestas, lo que aumentaba la cantidad principal vencida y por lo tanto también los intereses a pagar. Después de que el préstamo para la residencia privada era pagado completamente, todos los pagos restantes eran atribuidos al préstamo para la inversión inmobiliaria. En conjunto, el contribuyente pagaba una cantidad de interés que era similar a lo que habría pagado aplicando el interés proporcionalmente a las dos partes del préstamo, pero la división entre las dos partes fue manipulada para favorecer el aumento de la cantidad de intereses deducibles en la inversión inmobiliaria. La Corte Suprema desconoció las transacciones.

Ambos casos ilustran un problema que ha creado considerables dificultades para la judicatura australiana: ¿debería aplicarse la parte IVA cuando una transacción comercial está estructurada para generar una ventaja fiscal? El caso Hart es un ejemplo de este dilema. A pesar de los elementos concretos de la norma anti-elusiva general de Australia, la incertidumbre aún existe, al igual que en Nueva Zelanda, en cuanto a su aplicación precisa y la distinción que se puede establecer entre la economía de opción y la elusión fiscal.

(41) (1996) 95 ATC 4775, 4805 (HC).

(42) ITAA 1936, Part IVA, Explanatory Memorandum.

(43) (2004)55 ATR 712 (HC).

**Comparando la Norma Anti-elusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del Civil Law (Parte I)**  
**Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law (Part I)**

## 7. Francia

### 7.1. *Abus de droit* en Francia<sup>(44)</sup>

La doctrina *fraus legis*, es decir, el abuso de derecho o elusión de la ley (algunas veces llamada “abuso de derechos”), tiene sus orígenes en los principios del *Civil Law*. El derecho francés utiliza el término “*abus de droit*”<sup>(45)</sup> cuando se refiere tanto a un abuso de derechos privados como a la elusión de la ley. Cuando se refiere a esto último, sin embargo, podría ser más preciso emplear el término “*fraude à la loi*”. No obstante, tanto la doctrina *fraus legis* como los tribunales franceses utilizan “*abus de droit*” para referirse a cualquier de estos conceptos.

La doctrina de abuso de derecho es un concepto legal que impone sanciones al uso de un derecho si este excede las limitaciones de un uso y aplicación razonables del derecho. Empezando con el caso *Clément Bayard* en 1915<sup>(46)</sup>, la jurisprudencia francesa en el siglo XX ha establecido gradualmente varios criterios para determinar cuando el uso de un derecho es excesivo.

*Clément Bayard* involucraba una pretensión contra un propietario que había erigido una cerca de 16 metros de alto con púas de metal rodeando sus linderos. La cerca no tenía utilidad alguna para la administración de la propiedad, sino que fue construida para evitar que globos aerostáticos, provenientes de un aeródromo cercano, volaran sobre la propiedad. Ocasionalmente, los globos que volaban sobre la propiedad eran perforados. Si los globos caían dentro de la cerca, el propietario demandaba a los dueños de los globos por los daños ocasionados por el desorden. Los dueños de los globos replicaron argumentando sobre el daño creado por las púas en la cerca. La Corte de Casación francesa sentenció a favor de los dueños de los globos: dado que la cerca fue construida con el único propósito de dañar a los vecinos del propietario, la construcción implicó un abuso de derecho del propietario. Este abuso de derecho podía implicar daños bajo los artículos 544 y 1382 de Código Civil francés.

Generalmente, un abuso de derecho ocurre cuando una persona que tiene el derecho de elegir entre varios caminos legales para llegar a un resultado particular ejercita el derecho, pero al hacerlo actúa con malicia u otro motivo impropio<sup>(47)</sup>. Al pasar los años, el criterio para determinar si existe un abuso de derecho ha variado y ha conformado una serie de lineamientos generales para tratar con sus dos formas principales: (a) abuso social y (b) abuso intencional cuyo objetivo es dañar a un tercero.

El abuso social engloba las acciones deliberadas llevadas a cabo para distorsionar la forma en que el derecho debería operar para lograr un resultado que la legislación no pretendía. El abuso intencional cuyo objetivo es dañar a un tercero es lo que su nombre implica, esto es, el uso de un derecho (o derechos) con la única intención de dañar a un tercero en específico.

La jurisprudencia francesa puede dar la impresión de que el concepto de abuso intencional ha suplantado gradualmente el concepto de abuso social, pero solo lo aparenta. El concepto de abuso social se mantiene como un importante implemento judicial, sino el más importante, en este contexto: es usado para darle forma y desarrollar la ley interpretando los objetivos de las disposiciones legislativas de acuerdo con las circunstancias sociales que las rodean. Por ejemplo, al final del siglo XIX, las cortes francesas emplearon el concepto de abuso social para formular el derecho a ser compensado por un incumplimiento en

(44) Con Yves-Louis Sage.

(45) Para más sobre *abus de droit*, véase Cadet, L. Y P. Le Tourneau, *Encyclopédie Dalloz* (2002), en el título “*Abus de droit*”, especialmente No. 7 et seq.

(46) Req. 3 Agosto 1915, D.P. 1917 I 79; S. 1920, I, 300.

(47) Véase Amos, Maurice y Frederick Walton, *Introduction to French Law*, 3ra edición, 1977, 219; y David Ward et al. “The Business Purpose Test and Abuse of Rights”, (1985) *British Tax Review* 68, véase también: Maurice Cozian, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4ta edición. Litec: 1999.



## Zoë Prebble y John Prebble

el contrato de trabajo. Por lo tanto, los trabajadores tenían derecho a recibir una compensación si su despido era injustificado.

Bajo la ley francesa, el concepto de abuso de derechos es una importante herramienta judicial. Es empleado para limitar el alcance de los derechos otorgados a una persona natural o jurídica; además, el concepto puede ser empleado por los tribunales para ajustar la ley para que refleje las necesidades de una sociedad mientras ésta evoluciona.

### 7.2. El *abus de droit* en el derecho tributario francés: antecedentes e historia<sup>(48)</sup>

Bajo el derecho tributario francés, existe la presunción general de que los acuerdos contractuales, incluso entre partes vinculadas, son genuinos y vinculantes, siempre que establezcan obligaciones recíprocas. En consecuencia, los contribuyentes son libres de organizar sus actividades económicas como deseen. A pesar de esta presunción, la administración tributaria francesa tiene la facultad de desconocer las transacciones cuando su única intención es la de obtener beneficios tributarios. En estos casos, la administración tributaria puede recategorizar la transacción incluso si los elementos formales fueran legales. Esta autoridad proviene tanto del principio general del abuso de derecho como del artículo L 64 del *Livre de Procédure Fiscale* o LPF (Código de Procedimientos Fiscales).

Hasta mediados del siglo XIX, en virtud del favorecimiento del principio de libertad contractual, la Corte de Casación consideraba perfectamente legal que los contribuyentes

eligieran la opción menos costos, en términos de responsabilidad tributaria, para llevar a cabo una transacción. Esto implicaba que la administración tributaria no podía desafiar la forma en la que el contribuyente elegía contratar<sup>(49)</sup>. No obstante, algunos años después, la misma Corte llegó a una conclusión casi opuesta. Reconoció un derecho sui generis de la administración tributaria francesa para examinar las transacciones para descubrir la verdadera naturaleza sustantiva del acuerdo contractual. Se decía que este derecho se aplicaba en caso de “fraude”, que en este contexto incluía lo que un tribunal del *Common Law* llamaría elusión así como la más obvia evasión<sup>(50)</sup>.

Siguiendo esta decisión, la administración tributaria francesa empezó a desafiar la validez de lo que consideraba “esquemas ficticios” estructurados para evadir impuestos. Hoy, de conformidad con el artículo L 64<sup>(51)</sup>, una transacción se considerará “abuso de derecho” si el contribuyente intenta reducir su responsabilidad sustentándose en documentación que describe engañosamente la naturaleza económica sustantiva de la transacción<sup>(52)</sup>.

El artículo L 64 se originó de una ley aprobada el 13 de enero de 1941<sup>(53)</sup>, que autorizaba a

(48) Con Séverine Baranger, John Prebble y Lisa Tat.

(49) Cass.Civ, 24 de abril de 1854 (Broyard/Enregistrement), Dalloz Sirey 1854, 157. Una decisión similar en 1894 es citada en Robbez-Masson, Ch., *La notion d'évasion fiscale en droit interne français* (LGDJ, 1990), 196. Esta aproximación es similar a la de la Cámara de los Lores en *IRC v. Duke of Westminster* [1936] AC 1. Para una discusión comparada, véase Voyame, J., B. Cottier y B. Roches, “L'Abus de Droit en Droit Compare”, en *Conseil de l'Europe, L'Abuse de Droit et les Concepts Equivalents* (Strasbourg, 1990), 24 et seq. Los autores reconocen con agradecimiento el trabajo de Olivier Fouquet, cuyo artículo “Fraude à la loi et abus de droit”, *Droit Fiscal*, No. 47, 23 de noviembre de 2006, at 1999, los guió a una serie de fuentes mencionadas en esta y otras notas al pie de página en 7.2.

(50) Cass. Civ. 20 de agosto de 1967, Dalloz Sirey 1867.

(51) La norma fue previamente parte del art. 244-1 del Code général des impôts o CGI (General tax code), el cuál se convirtió en el Art. L 64 en 1981.

(52) Waal, Allard, “*Abuse of Right: the CCRAD and the Contribution-transfer: Information or Intox?*”. *Revenue Duty*, No. 46, 12 de noviembre de 2003, at 1426-1428T. Ver, por ejemplo, Cass. Crim, 8 de febrero de 2006, No. 05-83493.

(53) *Official Journal*, 3 de febrero de 1941; rectificado en *Official Journal*, 15 de febrero de 1941, at 746. Las disposiciones de esta ley fueron incorporadas en el art. 115 del Decreto No. 48-1948, que introdujo el antiguo CGI, art. 244.

**Comparando la Norma Anti-elusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del Civil Law (Parte I)**  
**Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law (Part I)**

la administración tributaria a: (a) desconocer un acto jurídico destinado a disimular renta o utilidad y (b) recategorizar la transacción de acuerdo su carácter genuino. Los casos relacionados al principio *fraus legis* podrán ser sometidos por la administración tributaria al Comité Consultivo para la Supresión del Abuso de Derecho, de carácter pre-litigioso. La carga de la prueba recaerá en el contribuyente si el Comité le da la razón a la administración tributaria. Si el Comité encontrara una intención fraudulenta, habría un incremento del 100% en la responsabilidad tributaria del contribuyente.

Una ley aprobada el 27 de diciembre de 1963 modificó este procedimiento<sup>(54)</sup>. Primero, se introdujo una penalidad especial del 200%. Segundo, el procedimiento estaba limitado a la elusión conseguida por acuerdos contractuales, en vez de aplicarse a todo "acto jurídico". Tercero, la ley extendió el procedimiento al impuesto de matriculación y a la mayoría de impuestos de ventas. Por último, la ley altero los poderes del Comité Consultivo respecto a los casos referidos por la administración tributaria. El Comité ya no podría impedir una defensa del contribuyente respecto al acuerdo impugnado, sino que solo podría ordenar que la carga de la prueba en cualquier litigio resultante sea revertida y recayera en el contribuyente<sup>(55)</sup>.

La Ley 87-502 del 8 de julio de 1987<sup>(56)</sup> introdujo a la LPF los artículos L 64 y L 64 B, que permitieron a los contribuyentes, así como a la administración tributaria someter sus casos al Comité Consultivo. Si el Comité encuentra que la administración tributaria falló al seguir el procedimiento establecido en el artículo L 64, la recalificación será inválida. La carga de la prueba en cualquier litigio posterior recaerá en la parte que recibió una opinión contraria por parte del Comité o, si el caso no fue referido al Comité, por parte de la administración tributaria.

7.2.1. Artículo L 64 - ámbito de aplicación y procedimiento

El art. L 64 autoriza a la administración tributaria a desconocer acuerdos artificiales o ficticios realizados con el solo propósito de evitar o disminuir la responsabilidad tributaria que, de otro modo, generaría la transacción en cuestión. Este principio ha sido considerado como un equivalente, en esencia, al principio de "sustancia sobre forma" encarnado en distintas partes de la legislación tributaria<sup>(57)</sup>. La administración tributaria podrá calificar si una transacción es ficticia o genuina bajo el art. L 64, pero deberá probar que la transacción fue motivada parcial o totalmente por razones elusoras. No obstante, el principio del abuso de derecho en el art. L 64 no impide que el contribuyente pueda elegir la estructura legal más favorable para sus transacciones<sup>(58)</sup>. Existe un sutil equilibrio en este punto entre lo que es simplemente la libertad de los contribuyentes para organizar sus asuntos y lo que implica un abuso de derecho. Esencialmente, para que exista un abuso de derecho, debe demostrarse que la forma legal de la transacción no es adecuada a su sustancia.

Un barniz fundamental que los tribunales han colocado en la doctrina del abuso de derecho en el contexto del art. L 64 se conoce como la doctrina de la simulación. Básicamente, esta doctrina desconoce efectos legales a las transacciones que son artificiales o "simuladas". Los tribunales han incorporado

(54) Ley 63-1316 del 27 de diciembre de 1963, introduciendo al CGI los arts. 1649 quinques B y 1732.

(55) Comité Consultivo para la Supresión del Abuso de Derecho (CCRAD, por sus siglas en inglés). En el 2005, 38 pedidos fueron sometidos al Comité (14 a favor de los contribuyentes) comparados con los 41 en el 2004 (11 a favor de los contribuyentes), 39 en el 2003 (4 a favor de los contribuyentes), y 34 en el 2002. Para el reporte completo del 2005 del CCRAD, véase *Bulletin Fiscal Lefebvre*, 6/2006, at 679.

(56) Art. 2, III de la Ley No. 87-502 del 8 de Julio de 1987, que introdujo un 80% de penalidad al tributo debido por el contribuyente, en virtud del CGI, art. 1729, en el caso de abuso de derecho entendido en términos del art. L 64.

(57) Bruno Gouthière, "France: French Anti-Abuse International Tax Legislation: Recent Developments", *European Taxation* 11 (2006), 514.

(58) *Id.*, 519.





## Zoë Prebble y John Prebble

gradualmente al concepto de abuso de derecho tanto de forma general como a los casos tributarios en particular, aunque con ciertas restricciones en los casos tributarios<sup>(59)</sup>.

Dentro de los parámetros de esta aproximación, la Corte Administrativa Suprema de Francia (*Conseil d'Etat*) ha resuelto, consistentemente desde 1981<sup>(60)</sup>, que un pretendido abuso de derecho que parece ser solo una simulación<sup>(61)</sup> no constituye un abuso excepto cuando:

- Los documentos producidos por el contribuyente fueran ficticios<sup>(62)</sup>; o
- Los documentos no fueran ficticios, pero no pueden ser explicados o justificados por otra razón<sup>(63)</sup> que el propósito exclusivo e intencional<sup>(64)</sup> de reducir o eludir tributos<sup>(65)</sup>.

Las penalidades bajo el principio de abuso de derecho son severas. La renta sujeta a recalificación se vuelve a añadir a la renta gravable, y la carga tributaria total se incrementa un 80% como penalidad. Las partes de la transacción abusiva son responsables solidarias por la penalidad. Los pagos tardíos incurren en un interés mensual del 0.4%.

7.2.2. La relación entre el art. L 64 y el principio general de abuso de derecho

Antes de la decisión de la Corte Administrativa Suprema en *Sté Janfin*<sup>(66)</sup>, no era claro si el principio general de abuso de derecho como se aplicaba a los casos del derecho civil también debía aplicarse a casos tributarios. Algunos autores tomaron la posición de que la administración tributaria tenía derecho a aplicar la doctrina del abuso de derecho solo en el marco del procedimiento del art. L 64. La jurisprudencia respecto al artículo L 64 puede resumir de la siguiente forma: el art. L 64 no cubre todos los asuntos tributarios, pero si la recalificación se subsume en su ámbito de aplicación, el procedimiento especial en el art. L 64 debe ser seguido de forma estricta; de otro modo, la recalificación sería inválida. La administración tributaria, por lo tanto, tomó la posición de que el principio general del abuso de derecho puede ser empleado dentro del marco del art. L 64<sup>(67)</sup>. La controversia era si la posición de la administración tributaria era correcta.

- 
- (59) Suppression of Abuse of Law: Main Trends of 2003 (informe CCRAD del 2003), discutido en Léraillé, Celine, *The News Tax*, No. 912, 15 de abril del 2004, 22-25.
- (60) 12 de junio de 1981, No. 19079, RJF 9/81, No. 787. Para otro ejemplo, véase Cozian, Maurice, "To disguise a transfer of goodwill under cover of a concession of user licence: this is an abuse right" *Revenue Duty*, 2004, No. 44-45, 1594.
- (61) Véase por ejemplo, CE, 10 de junio de 1981, Req. 19,079, *Droit Fiscal*, 48-49/1981, comm. 2187, RJF, 9/1981, No. 787; Cass. Com., 19 de abril de 1988, No. 86-19079, RJF 2/1989, No. 250; Avis, CE, 8 de abril de 1998, No. 192539; Ass., Sté de distribution de chaleur de Meudon et Orléans (SDMO), RJF 5/1998, No. 593. Chr. Vercluyte, 359, *Conclusions Goulard*, 378; Cass., Ch. Com., 2004-11-16, 02-17147, CA of Lyon, 2003-10-02, 2002/01586, publicado por el Service de Documentation et d'Etudes de la Cour de Cassation.
- (62) CE 8° et 9° s-s, 11 de octubre de 1978, No. 06744, *Sieur X c/ Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie*; CE 9° et 8° s-s, 17 de enero de 1979, No. 05118, *Sieur X c/ Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie*; TA Rouen, 3e ch., 20 de junio de 2002, Req. No. 97,809, *Cordier*; véase también *Mme x c/ Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie*, CE Contentieux, 21 de diciembre de 1983, No. 31934.
- (63) Sólo estructuras cuyo objetivo sea eludir el pago de tributos pueden ser válidamente cuestionadas por las autoridades tributarias; Corte Administrativa de Apelaciones de Nancy, 14 de marzo de 1996, No. 93-729, 2e ch., *SARL Inter Selection*, RJF 11/96, No. 1329, *conclusions Commenville*, BDCF 6/96, 45.
- (64) CE, 17 de enero de 1994, No. 120157, 8° y 9° s-s, *Chollet*, RJF 3/1194, No. 304.
- (65) CE Contentieux, 10 de junio de 1981, No. 19079, *Ministre du Budget c/ x*; CE Contentieux, 10 de mayo de 1993, No. 95128, *SARL Elite Model Management c/ Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie*; cf. "Transfers de bénéfices, prise en charge de pertes par une société en participation: abus de droit ou acte anormal de gestion?" in *Lexbase Hebdo*, No. 38 del 11 de setiembre del 2002 (edición fiscal).
- (66) CE, 27 de setiembre del 2006, No. 260050.
- (67) Para un excelente análisis del principio de abuso de derecho en el derecho tributario francés, véase Fouquet, supra nota 40.

**Comparando la Norma Anti-elusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del Civil Law (Parte I)**  
**Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law (Part I)**

La Corte Administrativa Suprema resolvió esta controversia en *Janfin*. Aunque la Corte negó la aplicación del art. L 64 a los hechos del caso, sostuvo que, en general, la administración tributaria podía desconocer un acto jurídico basándose en el principio general del abuso de derecho en situaciones en las que la disposición específica del art. L 64 no podía ser aplicada. Esto es, el principio general, con base en la jurisprudencia, podía ser aplicado si el único propósito de la transacción era beneficiarse de la aplicación literal de las disposiciones legales para eludir o disminuir la carga tributaria. Para invocar este principio general, la administración tributaria debía establecer que la transacción o acto tenía carácter ficticio.

El ámbito de aplicación del principio general de abuso de derecho en los casos tributarios está limitado en tanto no se aplica a situaciones cubiertas por el art. L 64, por ejemplo, créditos tributarios, impuestos a la propiedad (*taxes foncières*), impuestos a la vivienda y el impuesto a la renta del trabajo. En general, la carga de la prueba, que recae en la administración tributaria, será difícil de satisfacer al aplicar el principio general del abuso de derecho fuera del marco del art. L 64.

La Corte concluyó en *Janfin* que la administración tributaria no había invocado el principio general del abuso de derecho. En consecuencia, como el art. L 64 no aplicaba en el caso concreto, la Corte sentenció a favor del contribuyente.

### 7.2.3. Ejemplos de aplicación del art. L 64

Las autoridades tributarias francesas usualmente aplican la doctrina de “sustancia sobre forma” a las estructuras de inversión extranjeras que aparentaran haber sido construidas con propósitos elusivos. Típicamente, tales estructuras usan sociedades holding en el extranjero<sup>(68)</sup>. En dos decisiones recientes, la Corte Administrativa Suprema resolvió respecto a la aplicación del art. L 64 respecto al uso de sociedades holding en Luxemburgo de 1929<sup>(69)</sup> por parte de sociedades residentes en Francia.

La primera sentencia, de fecha 18 de febrero de 2004<sup>(70)</sup>, involucró una sociedad francesa (el contribuyente) que estableció una sociedad holding en Luxemburgo de 1929 como una subsidiaria. La subsidiaria de Luxemburgo luego invirtió en una sub-subsidiaria en las Islas Caimán. El contribuyente argumentó que el uso de una sociedad holding de 1929 estaba motivada por consideración legítimas de negocios. La Corte Administrativa Suprema rechazó tal argumento. La Corte descubrió que la sociedad holding de 1929 no tenía sustancia económica en tanto las actividades de inversión eran controladas completamente por la subsidiaria en las Islas Caimán y por un banco en Luxemburgo. Más aún, la sociedad holding de 1929 se beneficiaba de la exención de Luxemburgo para los dividendos y las ganancias de capital, por ejemplo, cuando los ingresos por inversión de la sociedad holding eran distribuidos a la sociedad francesa en forma de dividendos, los dividendos eran elegibles para la exención en Francia, lo que generaba un ahorro tributario sustancial. La falta de sustancia económica y el ahorro tributario sustancial sugerían que la sociedad holding de 1929 fue constituida únicamente para eludir tributos. La Corte Administrativa Suprema sostuvo que la estructura de Luxemburgo implicaba un abuso de derecho en el marco del art. L 64.

En el segundo caso<sup>(71)</sup>, el contribuyente argumentó que el art. L 64 era incompatible con la normativa europea, en particular con la libertad de establecimiento del art. 43 del TCE<sup>(NT10)</sup>. La libertad de establecimiento

(68) Para un ejemplo de una decisión reciente, véase Tribunal Administrativo de Versailles de 13 de diciembre del 2005, 5e ch., No. 0404909, RJF 6/06, No. 750, *Droit et Patrimoine*, Mayo 2006.

(69) En 1929, Luxemburgo estableció legislación que esencialmente ignoraba a las sociedades holding a efectos tributarios siempre y cuando sus actividades empresariales se situaran fuera de Luxemburgo.

(70) CE, 18 de febrero de 2004, No. 247729, Min. C/ Sté Pléiade, *Droit Fiscal*, 2004, No. 47, RJF 5/04, No. 510.

(71) CE, 18 de mayo de 2005, No. 267087, SA Sagal, *Droit Fiscal*, 2005, Nos. 44-45, comm. 726.

(NT10) Actualmente, este artículo es el artículo 49 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.



## Zoë Prebble y John Prebble

confiere el derecho a las personas de realizar actividades como trabajadores independientes, sociedades o asociaciones. Las restricciones a la libertad de establecimiento están prohibidas, incluyendo las restricciones a establecer agencias, sucursales o subsidiarias en otros Estados Miembros. El caso involucraba a una sociedad residente en Francia empleando una sociedad holding en Luxemburgo de 1929 que tampoco tenía sustancia económica. La Corte Administrativa Superior sentenció que el art. L 64 se restringe a situaciones en las que las autoridades tributarias pueden probar que la estructura de la sociedad es o ficticia o simulada o está únicamente motivada por razones tributarias. La Corte añadió que el art. L 64 pretende excluir estructuras puramente artificiales cuyo único propósito sea eludir tributos franceses usando transacciones o estructuras de inversión para tomar ventaja de las disposiciones tributarias que ofrecen beneficios a los contribuyentes. La Corte, por lo tanto, sostuvo que la doctrina del abuso de derecho en el art. L 64 era compatible con el art. 43 del TCE.

### 7.2.4. El artículo L 64 en el contexto de un convenio de doble imposición

El caso de *Bank of Scotland*<sup>(72)</sup> trataba sobre la aplicación del art. L 64 en el contexto de la controversia respecto al beneficiario real bajo el convenio Francia-Reino Unido<sup>(73)</sup>. El caso involucraba una estructura de usufructo que se declaró inoperativa para los contribuyentes por la enmienda introducida por la Ley de Enmienda Financiera para 1993<sup>(74)</sup>.

El 5 de noviembre de 1992, una sociedad matriz estadounidense concluyó un acuerdo de usufructo con el *Bank of Scotland* bajo el cual el banco adquiriría cupones de dividendos atados a las acciones de la subsidiaria francesa de la matriz estadounidense por 3 años. El 30 de setiembre de 1993, la sociedad francesa distribuyó dividendos al banco

por un monto alrededor de los 90 millones de francos franceses, que estaban sujetos a una retención del 25%. El 15 de diciembre de 1993, el banco solicitó una devolución del tributo francés retenido que excedía la tasa máxima del 15% establecida en el art. 9(6) del convenio Francia-Reino Unido<sup>(75)</sup>, y también solicitó la transferencia del crédito fiscal del art. 9(7) del convenio.

La administración tributaria francesa rechazó el pedido del *Bank of Scotland*, argumentando que el beneficiario real de los dividendos no era el banco sino la sociedad matriz estadounidense. De acuerdo a la administración tributaria, el precio pagado por el banco a la sociedad estadounidense para adquirir los cupones de dividendos correspondía a los dividendos netos antes de la retención tributaria. En consecuencia, la administración tributaria calificó dicha transacción como un préstamo otorgado por el banco a la sociedad matriz estadounidense por 3 años, el cual fue pagado por dividendos desde la subsidiaria y, en cuanto al interés, por el crédito fiscal.

La controversia era si el *Bank of Scotland*, habiendo adquirido los cupones de dividendos bajo el acuerdo de usufructo con la sociedad matriz estadounidense, era el beneficiario de los dividendos distribuidos por la subsidiaria francesa según el significado del art. 9(6) del convenio Francia-Reino Unido. El banco presentó el caso a la Corte Baja de París, que

(72) CE, 29 de diciembre de 2006, No. 283314, RJF 3/07, Nos. 321 y 322, 248-251.

(73) El convenio de doble imposición Francia-Reino Unido de 1968, con las modificaciones de los protocolos suscritos en 1971, 1973, 1986 y 1987.

(74) Art. 45 de la Ley de Enmienda Financiera de 1993, No. 93-1353 del 30 de diciembre de 1993, publicado en el *Official Journal*, No. 303 del 31 de diciembre de 1993, 18,521, modificando el art. 158 ter (I) del CGI.

(75) El art. 9(6) señala que: "Los dividendos pagados por una sociedad que es residente en Francia a un residente en el Reino Unido podrán ser gravados en el Reino Unido. Tales dividendos también podrán ser gravados en Francia, pero cuando tales dividendos tengan como beneficiario real a un residente del Reino Unido, tal gravamen no podrá exceder: (a) 5 por ciento del monto bruto de los dividendos si el beneficiario real es una sociedad que controla a la sociedad pagando tales dividendos; (b) en los demás casos 15 por ciento del monto bruto de los dividendos".

**Comparando la Norma Anti-elusiva General de la Ley del Impuesto a la Renta con la Doctrina de Abuso de Derecho del Civil Law (Parte I)**  
**Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law (Part I)**


rechazó su pretensión el 4 de julio del 2001. El banco entonces impugnó frente a la Corte de Apelaciones de París, que sentenció a su favor<sup>(76)</sup>.

El caso fue apelado a la Corte Administrativa Suprema. La Corte examinó el acuerdo de usufructo y concluyó que, en realidad, la transacción acordaba un préstamo entre el banco y la sociedad matriz estadounidense, con devolución por parte de la subsidiaria francesa. La Corte sentenció que sólo el beneficiario real de los dividendos tenía derecho a las ventajas del convenio Francia-Reino Unido, en este caso, reducir la retención tributaria y transferir el crédito fiscal. La Corte encontró que el acuerdo de usufructo estaba motivado únicamente por razones tributarias, con el objeto de beneficiarse de la transferencia de crédito fiscal, que estaba disponible bajo el convenio Francia-Reino Unido, pero no bajo el convenio Francia-Estados Unidos<sup>(77)</sup>. La Corte sostuvo que, bajo análisis, el acuerdo revelaba que el beneficiario real de los dividendos era la sociedad matriz en Estados Unidos, que delegó la devolución del dinero del préstamo a su subsidiaria francesa.

La Corte Administrativa Suprema también rechazó el reclamo del banco por haberse visto privado del derecho a solicitar consejo al Comité Consultivo para la Supresión del

Abuso de Derecho, disponible bajo el art. L 64. La Corte encontró que este caso no se originaba en un procedimiento de recalificación tributaria, sino simplemente en la negativa a un pedido de devolución de una retención tributaria y a la transferencia de un crédito fiscal. En esa línea, la administración tributaria tenía la potestad de analizar el acuerdo y reclasificar la transacción como un préstamo sin aplicar el procedimiento del art. L 64.

Por último, la Corte Administrativa Superior concluyó que el Bank of Scotland no era el beneficiario real de los dividendos distribuidos por la sociedad francesa según el significado del art. 9 (6) del convenio Francia-Reino Unido. En consecuencia, el banco no tenía derecho a la devolución de la retención tributaria o a la transferencia del crédito fiscal.

Se pueden esbozar dos conclusiones a partir del caso de Bank of Scotland. Primero, el art. L 64 se aplica sólo si ha existido una recalificación y se ha seguido el procedimiento establecido en el art. L 64. Segundo, es un caso simple de denegar beneficios de un convenio de doble imposición, no existe, en términos estrictos, una recalificación. En tales casos, por lo tanto, la administración tributaria podrá invocar el principio general de abuso de derecho, como fue establecido en el caso Janfin (ver 7.2.2). Para invocar el principio, la administración tributaria deberá establecer: (a) que hubo un acuerdo planeado y (b) que el único objetivo del acuerdo era obtener una ventaja tributaria que el contribuyente no hubiera obtenido normalmente. Cuando se aplican disposiciones de un convenio de doble imposición, el concepto de beneficiario real (discutido previamente) refuerza el principio general de abuso de derecho. 

(76) Corte de Apelaciones de París (CAA Paris), 23 de mayo del 2005, No. 01-4068, 5e ch. B, Sté Bank of Scotland, RJF 5/06, No. 569.

(77) El convenio de 1967 entre Francia y Estados Unidos respecto a los impuestos sobre la renta y el capital, como fue modificado por los protocolos suscritos en 1970, 1978, 1984 y 1988.