

Aplicación y delimitación del alcance del principio de realidad económica en la legislación nacional tributaria paraguaya

EDUARDO ANTONIO CABALLERO BARRETO
Universidad Columbia del Paraguay.

Resumen: *El tema fue elegido en razón a que no existen antecedentes doctrinarios y limitados antecedentes jurisprudenciales a nivel nacional. Asimismo, tiene una gran trascendencia desde punto de vista práctico, en atención a la dificultad que conlleva su aplicación a los casos, hecho que se constata a nivel nacional e internacional. La falta de delimitación conlleva sin números de dificultades para su correcta aplicación por los operadores (intérpretes) administrativos y judiciales. Por otra parte, la ausencia de una clara delimitación no otorga certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes que elaboran determinadas operaciones, cuya estructura y finalidad podrían ser cuestionadas por violar las normas tributarias mediante artificios, simulación o fraude a la ley tributaria. Teniendo en cuenta el objeto de investigación se recomendarán lineamientos generales y específicos que faciliten o permitan definir el alcance y delimitación en la interpretación y posterior aplicación del referido principio previsto en la legislación tributaria nacional, recurriendo al derecho comparado, desde el punto de vista normativo y jurisprudencial.*

Palabras claves: *Principio de realidad económica – simulación – fraude a la ley tributaria – interpretación – aplicación*

Abstract: *The scope of the principle of economic reality and as a consequence its correct application, established in Law No. 125/91. The topic was chosen because there is no doctrinal background and limited jurisprudential background at the national level. Likewise, it has great importance from a practical point of view, in view of the difficulty involved in its application to cases, a fact that is verified at the national and international level. Likewise, it has great importance from a practical point of view, in view of the difficulty involved in its application to cases, a fact that is verified at the national and international level. The lack of delimitation entails no number of difficulties for its correct application by the administrative and judicial operators (interpreters). On the other hand, the absence of a clear delimitation does not provide certainty and legal certainty to taxpayers who carry out certain operations, whose structure and purpose could be questioned for violating tax regulations through artifice, simulation or fraud of the tax law. Taking into account the object of research, general and specific guidelines will be recommended that facilitate or allow defining the scope and delimitation in the interpretation and subsequent application of the aforementioned principle provided for in the national tax legislation, resorting to comparative law, from the normative and jurisprudential.*

Keywords: *Principle of economic reality - simulation - fraud to the tax law - interpretation – application*

Introducción

El principio de realidad económica en el ámbito tributario se trata de una norma antiabuso que conlleva precisión en su análisis, razón por la cual en la práctica no es frecuentemente utilizada por los operadores de las normas jurídicas.

El inconveniente que trae aparejada esta clase de norma implica el estudio de una o varias operaciones en conjunto que buscan evitar el cumplimiento del tributo, en contra de la intención prevista por la ley. Es ahí donde se refleja su complejidad, ya que requiere delimitar correctamente si la operación es habitual o sólo tienen un fin de ahorro fiscal.

Al decir esto, podemos notar que el principio de libertad económica, seguridad jurídica y principio de legalidad, forman la base de estudio que el intérprete debe velar, escrudiñando todas las partes de las operaciones y en su conjunto, para determinar si la operación se ajusta al principio de realidad económica.

Debido a la complejidad inherente y al desconocimiento de los casos o situaciones en los cuales debe aplicar el principio de realidad económica, aquellos que consideran oportuna su aplicación según las circunstancias del caso analizado no tienen cabal conocimiento de los elementos y pruebas que deben producir para confirmar su aplicación.

Así mismo, de la revisión jurisprudencial se constató que se aplicó el principio de realidad económica sobre un aspecto formal, al fin de sustituir una prueba por otra, no abarcando el estudio de operaciones que ocultan la verdadera intención de hecho (intento facti) del sujeto pasivo con el fin de evitar el tributo por medio del abuso de la forma. Por estas razones, se considera importante y oportuna la delimitación de su alcance para la correcta aplicación a fin de evitar errores.

Esta investigación busca proporcionar los elementos y justificativos necesarios para evaluar la correcta aplicación del principio de realidad económica y los elementos que deben ser objeto de acción probatoria y acompañarse, por parte de los operadores de la Administración tributaria y del Poder Judicial. La delimitación otorgará un marco claro y definido a los operadores para la interpretación y aplicación a cada caso concreto. A su vez, proveerá seguridad jurídica a los sujetos pasivos que realicen operaciones que podrían categorizarse, eventualmente, como violatorios del principio de realidad económica.

Con el cumplimiento del principio de realidad económica se buscará desincentivar operaciones que sólo tienen el fin de exclusivo de obtener un ahorro fiscal por medio del abuso de las formas, ocultando su verdadera intención de hecho, con perjuicio al Fisco en infracción al principio de realidad económica prevista en la ley N° 125/91.

Se recurrirá a sendos estudios especializados y jurisprudencia del extranjero para la presente investigación. Es nuestro país no se tiene conocimiento profundo del desarrollo de este tema, por lo que se trataría de un estudio nuevo y original con respecto a su profundidad, e investigación de tipo descriptiva.

Principio de la autonomía de la voluntad

El autor De Castro citado por Oyarzún (2017) definió la autonomía privada: *“como el poder complejo reconocido a la persona para el ejercicio de sus facultades, sea dentro del ámbito de libertad que le pertenece como sujeto de derechos, sea para crear reglas de conducta para sí y en relación con los demás, con la consiguiente responsabilidad en cuanto actuación de la vida social.”* (págs. 3-4)

En este sentido, los sujetos obligados por la norma tributaria, en el marco de la celebración de sus negocios comerciales tienen la libertad de acordar los pactos o cláusulas para llevar a cabo los mismos, comprometiéndoles a su cumplimiento de buena fe.

La relación jurídica tributaria y las convenciones particulares

Por su parte el Modelo de Código CIAT establece: “*Convenios entre particulares. Los convenios entre particulares, referentes a la posición del obligado tributario y demás elementos de la obligación tributaria, no son oponibles al Fisco, sin perjuicio de sus consecuencias jurídicas.*” (pág. 51). En nuestro país, este tipo de disposición no la encontramos en la ley N° 6380/19 ni en el libro V de la ley N° 125/91, modificada por la ley 2421/04.

Economía de opción

Es la opción de los contribuyentes de organizar sus negocios de tal manera que eviten el pago o lo disminuyan siempre que dichas operaciones sean reales, válidas y lícitas y por ende no representen un fraude a la ley, pues los medios utilizados en este son lícitos sólo en apariencia y busca violar la ley por medios de dichos medios inapropiados.

Planificación tributaria

El contribuyente en el marco del ejercicio de la autonomía de la voluntad en la gestión de sus negocios tiene la facultad de planificar la manera en la cual los desarrollará el negocio buscando la mayor eficiencia y eficacia de su inversión, siempre que no viole los elementos de la relación jurídica tributaria.

Buena fe

Por lo que podemos concluir que existe buena fe los sujetos pasivos llevan a cabo las operaciones de manera que tiene la convicción de que no lesionan la relación jurídica tributaria, según las circunstancias que rodean a las mismas.

Por el contrario, estamos frente a la ausencia de la buena fe cuando el actuar de los sujetos pasivos se contraponga contra los fines previstos en la ley tributaria ni con abuso de las formas con el objetivo primordial de evitar disimular la configuración del hecho imponible, los elementos de la obligación tributaria.

Elusión tributaria

El autor Wahn (2011) define la elusión tributaria: “*en sentido amplísimo, consiste en el uso de negocios jurídicos atípicos o indirectos desprovistos de “causa” u organizados como simulación o fraude a la ley, con la finalidad de evitar la incidencia de la norma tributaria impositiva, de encuadrarse en un régimen fiscalmente más favorable o de obtener alguna ventaja fiscal específica*” (pág. 55)

Principios jurisprudenciales

Sustancia sobre forma: El autor Oyarzún (2017) comenta la premisa de la primacía de la sustancia sobre la forma (Substance over form), desarrollada por la jurisprudencia norteamericana en los siguientes términos: “*La premisa básica de esta doctrina es que en caso de presunción de elusión fiscal, los Tribunales no deben limitarse a analizar la forma jurídica elegida por el contribuyente y bajo la cual se presenta la transacción, tampoco se deben encontrar obligados a reconocer los beneficios fiscales inherentes a la forma escogida, deben ir más allá y tratar de vislumbrar cual es la verdadera naturaleza de la transacción y aplicar el régimen fiscal que le corresponde a dicha transacción*” (pág. 40)

Principio de la legítima razón negocios y sustancia económica (business purpose “test” and economic substance), es aplicable no solo a operaciones ficticias o simulados sino a aquellas que no tienen un fin de negocio válido, en este caso podrán dejarse sin efecto analizando la causa del acto jurídico.

El principio de calificación

Según el autor Oyarzún (2017) el principio de calificación *“es aquel mediante el cual los negocios realizados por los contribuyentes se harán exigibles conforme a su naturaleza jurídica y no lo que las partes manifiestan.”*

Norma antielusiva o antiabuso

Las cláusulas antiabuso según Oyarzún (2017), citando a García Novoa, han sido definidas como: *“estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración tributaria de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o a aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir.”* (pág. 51)

Clasificación de normas antielusivas: Según el autor Wahn (2011): *“las normas antielusivas se clasifican en **normas generales** y **preventivas**; las primeras en la cuales en la hipótesis no se encuentran identificadas las situaciones que se desean reglar pero que facultan a la administración tributaria la aplicación de sanciones que correspondan según la normativa nacional, sean estas la desestimación y recalificación de los negocios a los cuales se calificó como elusivos. Asimismo, las normas denominadas preventivas o de corrección, considera que no son normas antielusivos en puridad pues a diferencia de la anterior sí especifican los actos o negocios considerados elusivos, cuyo incumplimiento provoca la aplicación de una sanción.”* (pág. 58)

Fraude a la ley

El autor Oryuzán (2017) define al fraude a la ley de la siguiente manera: *“consiste en actos reales queridos y realizados efectivamente y combinados de tal manera que, aun siendo lícitos en sí, aisladamente considerados, permiten, como resultado de la combinación, burlar la ley y hacerla producir efectos contrarios a su espíritu y a su fin.”* (pág. 21) **Abuso de la ley tributaria**

El autor Irizubieta, citado por Orzuyán (2017) define el abuso: *ejercicio de una facultad o la omisión de un acto no previstos por la Ley, actuados por el titular de un derecho subjetivo que, aun sin su intención, traspasa los límites jurídicamente propios o naturales de ese derecho, inducidos a partir del daño o perjuicio calificados que dicho ejercicio produce a otro, normalmente el sujeto pasivo del derecho subjetivo* (pág. 25)

Simulación tributaria

La república de Chile en materia de simulación lo establece en la Circular N° 65 del 2015 de la siguiente manera: *“(D) La simulación. Según el texto legal, se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento. La doctrina civil ha elaborado algunos conceptos, así por ejemplo para el autor Francisco Ferrara, negocio simulado, “es el que tiene una apariencia contraria a la realidad o porque no existe en absoluto, o porque es distinto de como aparece”.*

Evasión de impuestos y la elusión:

El autor Oryuzán (2017) cita Cahn-Speyer que establece la diferencia entre la evasión de impuestos y la elusión tributaria de la siguiente manera: *“el fenómeno de la elusión difiere de la evasión principalmente en dos aspectos: a través de la elusión se evita que nazca la obligación tributaria; la elusión se realiza sin ocultamiento a la vista de la*

Administración, mientras que la evasión persigue proporcionar falsa información a las autoridades fiscales. Así, la evasión fiscal se caracteriza por declaraciones falsas o engañosas y ocultación engañosa, requiriéndose la configuración de dos elementos: el elemento intencional (dolo), y el elemento material (evasión del tributo)” (pág. 33)

Prueba de las operaciones

Corresponde probar las operaciones artificiosas, sin propósito de negocios, simuladas, en fraude a la ley (elusivas) a la administración tributaria. En este ámbito, la prueba indiciaria es mucha utilidad para resolver estas situaciones. En este sentido, siguiendo al autor DEVIS ECHANDIA (2007) el indicio es un hecho conocido del cual se deduce por sí o con otros, un hecho desconocido mediante una operación lógica teniendo en cuenta la experiencia o principios científicos o técnicos.

Los principios constitucionales aplicables a las normas antiabuso

A continuación, analizamos los principales principios que involucran la aplicación de las normas antiabuso frente a la elusión tributaria: **Principio de legalidad:** No existe tributo sin ley y la ley debe comprender los elementos de la obligación tributaria. En el artículo 44 y 179 de la Constitución de la República del Paraguay. **Principio de igualdad:** todos los habitantes de la República son iguales en dignidad y derechos, no admitiéndose discriminaciones de cualquier tipo. Se encuentra regulada en los artículos 46 - DE LA IGUALDAD DE LAS PERSONAS, 47 - DE LAS GARANTÍAS DE LA IGUALDAD, 181 - DE LA IGUALDAD DEL TRIBUTO. **La capacidad contributiva:** El autor Elizeche (2009) manifiesta que: “*la manifestación de la capacidad contributiva como expresión del elemento causal, en la medida en que la relación tributaria se manifiestan hechos, actos, emprendimientos y acontecimientos, tales como, la riqueza, el patrimonio, el consumo y otros, que revelan esta capacidad, asimilable a capacidad económica o de pago, lo cual proporciona a los sistemas tributarios los supuestos que conformarán los hechos imponibles.*” (pág. 46) Es importante resaltar que la capacidad contribuyente posee rango constitucional, conforme lo establece el artículo 181 de la Constitución de la República del Paraguay. **El principio de seguridad jurídica:** El diccionario de la Real Academia Española lo define de la siguiente manera: *Principio general del derecho que impone que toda persona tenga conocimiento cierto y anticipado sobre las consecuencias jurídicas de sus actos y omisiones.*

Principio de realidad económica

El Principio de Realidad Económica *es un método interpretativo de las normas tributarias que permite asignar a los hechos, para efectos tributarios, una significación acorde con la realidad, aún cuando esto implique desconocer formas jurídicas del Derecho Privado que los contribuyentes adopten en sus relaciones, cuando éstas no atiendan a la realidad que la norma tributaria quiso gravar. Lo anterior, con el fin de corregir situaciones anómalas creadas de manera artificial por el contribuyente, con el único fin de eludir sus obligaciones con el fisco.*

El principio de la realidad económica en el Paraguay

El principio de la realidad económica se encuentra regulado en el en el CAPITULO XIV REGLAS DE INTERPRETACION E INTEGRACION, artículo 247 segundo párrafo de la siguiente manera: “*...Las formas jurídicas adoptadas por los particulares no obligan al intérprete; éste deberá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, siempre que del análisis de la norma surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica*”

Sin embargo, no utilizó del Código Modelo OEA-BID el último párrafo del artículo 8 Interpretación del hecho generador: en la cual se consideraba que detectada que fueran manifiestamente inapropiadas las formas jurídicas utilizadas a la realidad de los hechos generados que tenga como consecuencia una menor

cuantía en el pago de los tributos, se autoriza legalmente la aplicación de la realidad del hecho generados dejando de lado a las formas jurídicas adoptadas por las partes.

En la práctica uruguaya y en la nuestra, que poseen idéntica redacción del artículo referido al principio de realidad económica, la ausencia de último párrafo del Modelo OEA-BID no se constituyó en obstáculo para que los intérpretes, administrativos y jurisdiccionales, apliquen la norma en toda su dimensión recalificando las operaciones con formas inapropiadas a la intención empírica, ya que el segundo párrafo autoriza a los mismos a asignar a los actos el alcance vinculado con la intención empírica siempre que se identifique que el hecho generador del impuesto fue definido en atención a su realidad.

Hemos constatado que los tribunales nacionales hacen referencia al principio de realidad económica, con la finalidad de reconocer un egreso en calidad de gasto deducible, cuando se carece del documento tributario y sólo se cuenta con el instrumento comercial o que no puede basarse la existencia de un hecho generador presunto cuando se comprueba por medio documental la inexistencia del hecho generador. (ACUERDO Y SENTENCIA C.S.J. N° 271/15 JUICIO: "EMPRESA DE TRANSPORTE Y TURISMO LÍNEA 3 "YKUA SATY S.R.L." C/ RESOLUCIONES N° 1.073/06 Y N° 1.351 DE FECHA 16 DE OCTUBRE DE 2006 DICT. POR LA SUB-SECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN".

Sin embargo, hemos identificado un caso en el cual la Corte Suprema de Justicia ha resuelto una situación con la correcta interpretación del citado principio previsto en la norma tributaria que por su importancia: **ACUERDO Y SENTENCIA NÚMERO: QUINIENTOS CINCUENTA Y SEIS del veintiocho de septiembre del año dos mil. CAUSA: "BENITO ROGGIO E HIJOS S.A. C/ RESOLUCION D.G.G.C. No 661, DEL 10 DE AYO DE 1996, D.G.G.C. No 1066/96 Y 31/96 DEL CONSEJO DE TRIBUTACION.** En conclusión, la Sala penal de la Corte Suprema de Justicia reconoce que la interpretación económica del hecho imponible se encuentra autorizada por el artículo 179 de la Constitución de la República del Paraguay y el art. 247 de la ley N° 125/91, no infringiendo el principio de legalidad. Además, que la interpretación de las normas tributarias debe acudir al método teleológico y no sólo al literal.

Derecho comparado del principio de la realidad económica

Argentina: *previsto en el código tributaria de la República Argentina en su Artículo 1.* **Bolivia:** *En el artículo 8 del Código Tributario de Bolivia.* **Brasil:** *En el código tributario del Brasil a través de una la Ley Complementaria núm. 104, de 10 de enero de 2001, se añadió el siguiente párrafo único al artículo 116.* **Uruguay:** *Ley N° 14.306 "Código Tributario del Uruguay" Art. 6.*

CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta el principio de autonomía de la voluntad los particulares pueden elegir la forma de llevar adelante su empresa, sus relaciones jurídicas tributarias, respetando los límites establecidos por las leyes, sean formales o de contenido.

Los elementos de la obligación tributaria fueron establecidos por una ley, estos no pueden ser modificados por acuerdo entre las partes, para evitar que se produzca el hecho generado y se disminuya el tributo a pagar. Este tipo de norma jurídica no la encontramos de manera expresa y directa en la ley N° 125/91, llegando a la misma conclusión por medio de la interpretación de la norma tributaria.

En el ámbito tributario se debe presumir la buena fe del contribuyente, a fin de respetar el principio de seguridad jurídica, específicamente el ejercicio de la economía de opción de los negocios buscando el menos gravoso tributariamente a través de la planificación tributaria, siempre que no desvirtúe la finalidad de la norma tributaria.

La administración tributaria a través de sus facultades de verificación deberá hacer uso de la interpretación de las normas jurídicas y posterior la calificación de los hechos según su naturaleza finalidad, prevista en la norma jurídica antielusión.

La consecuencia de aplicar una cláusula antielusión general es la de dejar sin efecto tributariamente y calificar el acto jurídico, cuando la operación es artificiosa, ficticia, simulada o no posee ningún propósito de negocios, sino sólo evitar la ocurrencia del hecho generador o disminuir el monto a tributar.

El principio de la realidad económica previsto en el artículo 247 segundo párrafo de la ley N° 125/91 párrafo tiene los elementos de una norma general antielusiva o antiabuso, al abarcar tanto el uso de formas abusivas o inusuales según el fin propuesto y la sujeción a un control de propósitos comerciales o económicos válidos, que protege los principios de legalidad, igualdad, capacidad económica y sirve de resguardo de la seguridad jurídica.

Los elementos para considerar en la aplicación del principio de realidad económica previstos en el artículo 247 segundo párrafo de la ley N° 125/91 son: primero, verificar el acto o situación controlada para delimitar su alcance e importancia y determinar si el hecho generador fue establecido atendiendo a la realidad, luego analizar si la forma jurídica corresponde a la finalidad del negocio y de la norma jurídica afectada, y en caso de no corresponder, proceder a aplicar la que corresponde con la finalidad y de existir varias opciones seleccionar la menos gravosa para el contribuyente.

Ahora bien, debemos destacar otros elementos a considerar el acto considerado elusivo: con dicho acto no se obtienen un beneficio relevante diferente al tributario, ausencia de razón de negocios al efectuar la operación y, por último, los actos u operaciones no fueron realizados en condiciones normales.

Para la aplicación de lo manifestado anteriormente, es importante resaltar que siempre se debe tener en cuenta el análisis de la intención empírica, es decir la finalidad del negocio considerado por las partes a efectos tributarios (intento facti); sin embargo, será menos complejo el análisis el acto jurídico y luego verificar su correspondencia con la finalidad del negocio.

Para la interpretación de las operaciones sobre las cuales existe sospecha de fraude a la ley tributaria, simulación tributaria u operaciones artificiosas, se debe efectuar una interpretación teleológica o finalista para aplicar la norma tributaria acorde a la realidad; pero no debe recurrir a la integración por analogía, para la correcta aplicación de la norma tributaria, ya que al recurrir al principio de realidad económica previsto en el artículo 247 segundo párrafo, no nos encontramos ante una laguna legal; ahora bien, si es posible acudir a ella (integración) para la comprensión de las operaciones analizadas para luego verificar si se ajusta a la finalidad de la norma tributaria.

En nuestra normativa tributaria, no se encuentra definida la simulación tributaria, el fraude a la ley tributaria o el abuso del derecho tributario, pero nuestra ley sigue la redacción de la norma argentina, incluyéndolo en el artículo 172 como una conducta infraccional; asimismo, en el artículo 174 Presunción de defraudación N° 12) Declarar, admitir o hacer valer ante la administración formas manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados. Por otra parte, es relevante, manifestar que la redacción del principio de la realidad económica en nuestra legislación no requiere probar cada uno de los elementos componentes de las citadas cláusulas generales antielusión para la aplicación de la norma que fuera eludida.

La interpretación del artículo 247 de la ley N° 125/91 referida al principio de la realidad económica permite al intérprete otorgar a las situaciones y actos el significado conforme con los hechos, para lo cual recurrirá a la interpretación finalista, cubriendo las distintas situaciones de elusión y evasión tributaria. Es

decir, la redacción actual permite al intérprete desconocer operaciones simuladas, en fraude a la ley tributaria o inoficiosas y adecuarlas a la realidad y estableciendo la norma tributaria correspondiente.

El intérprete administrativo o judicial, deberá analizar la conducta desplegada por el contribuyente en la creación o configuración del acto u actos complejos o no, durante la cual se apartó de la realidad abusando de la forma jurídica para evitar la ocurrencia del hecho generador u otro elemento de la obligación tributaria o disminuir el pago del mismo, para calificar la misma de acuerdo a la norma tributaria que corresponda, sin perjuicio de analizar la aplicación de las infracciones de defraudación u omisión de pago prevista en la norma tributaria en sus artículos 172 (Defraudación) y 177 (Omisión de pago) de la ley N° 125/91, según el caso en particular.

Puede suceder que una vez que se determine correctamente la operación puedan ser sujetas de diversas formas jurídicas aplicables, por lo que correspondería aplicar la que cause menos gravamen al contribuyente y sea la más adecuada o normal para esa operación, cuyo sustento se encuentra en el artículo 248 última parte, que establece: "...en caso de duda se estará a la interpretación más favorable al contribuyente"

Con respecto a la actividad probatorio, corresponde probar a la administración tributaria que las operaciones son artificiosas, sin propósito de negocios, simuladas, en fraude a la ley (elusivas), por todos los medios de prueba; en particular a los indicios siempre que sean graves o vehementes y necesarios, situación que se observa mayormente en la resolución de estos casos.

Los actos probatorios deben centrarse en la constatación de los elementos objetivos de la cláusula antiabuso a fin de corroborar la existencia de operaciones elusivas. Sin embargo, al contribuyente le corresponde participar activamente en el procedimiento colaborando con todos los instrumentos que sean relevantes para una correcta decisión administrativa.

En conclusión, todos los elementos probatorios deberán ser considerados por los intérpretes judiciales según el sistema de sana crítica o libre convicción previsto en el artículo 269 de la ley N° 1337/89 Código procesal civil, y en el ámbito administrativo cumpliendo, además, los requisitos de regularidad y validez del acto administrativo y los principios del procedimiento administrativo previstos en la ley N° 6715/21.

El principio de realidad económica previsto en el artículo 247 segundo párrafo de la ley N° 125/91 se adecua a los principios de legalidad, igualdad, capacidad contributiva y la correcta interpretación de los operadores administrativos y jurisdiccionales reforzará el cumplimiento de seguridad jurídica de los contribuyentes.

El principio de realidad económica previsto en el artículo 247 segundo párrafo de la ley N° 125/91 se aplica a cualquier tributo y acto u operación.

El intérprete deberá efectuar un análisis de las operaciones o situaciones particulares mediante la correcta interpretación de la norma por medio de los métodos autorizados por ciencia jurídica, teniendo en cuenta los actos artificiosos, abusivos, sin propósito comercial válido, fraude a la ley que sólo o principalmente buscan lograr una ventaja tributaria no permitida por la norma jurídica tributaria.

Al aplicar el principio de la realidad económica el intérprete deberá restringir su actuar dentro de los límites que la norma jurídica prevé, a fin de evitar la discrecionalidad en su actuar.

El intérprete debe encontrar la causalidad entre la intención de hecho (intentio factis), el verdadero objetivo del negocio, y la intención de derecho (intentio iuris) del contribuyente, y constatando la existencia

de discordancia entre ellas, deberá recalificar la forma jurídica ajustándola a la que concuerda con la intención de hecho prevista por el contribuyente. Esta manera de interpretar se encuentra prevista en el artículo 247 segundo párrafo de la ley N° 125/91.

La facultad de integrar autorizada en nuestra normativa tributaria prevista en el artículo 248 de la ley N° 125/91 no se extiende a modificar los elementos de la obligación tributaria, sino como herramienta para encontrar una solución que se encuentran previstas en las normas civiles u otras que más se avengan a su naturaleza, en atención a una laguna legal.

El último párrafo del artículo 8 del Modelo de Código tributario para América Latina (MCTAL) que a continuación se transcribe: Cuando las formas jurídicas sean manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, la ley tributaria se aplicará prescindiendo de tales formas no se encuentra en la ley N° 125/91 referida a la interpretación del hecho generador, pero entendemos que no restringe el alcance de ésta, sino que lo incluye; sin embargo, su inclusión proporcionaría mayor precisión sobre la conducta que debe adoptar el intérprete.

Finalmente, la delimitación del alcance del principio de la realidad económica se logra mediante la aplicación de una interpretación teleológica o finalista, recabando los elementos probatorios que demuestren la existencia de actos violatorios de la intención empírica del negocio, calificando de conformidad con la norma tributaria eludida por intermedio de operaciones simuladas, en fraude a la ley, artificiosas o sin propósito negocial válido, para dar cumplimiento del presupuesto establecido en la ley según la capacidad contributiva.

Referencias

- Anchondo Paredes, Víctor Emilio Métodos de interpretación jurídica. 2012. Revista *Quid iuris* (Chihuahua), No. 16, pág. 33-58. México. Recuperado a partir de <https://biblat.unam.mx/hevila/Quidiuris/2012/vol16/3.pdf>
- Cahn-Speyer W, Paul. (2006) *La potestad de la administración para calificar los hechos de acuerdo con su naturaleza económica*. Instituto peruano de derecho tributario. Revista 44 Recuperado a partir de: <https://www.ipdt.org/publicaciones/revistas/revista-44/>. Año 2006)
- Cattaneo Escobar, Isaías y Burgos Arredondo, Jorge. 2016. *Aplicación de la norma General antielusión en Chile*. Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF. Recuperado a partir de https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_41/Espanol/rev41_cattaneo_burgos_chile.pdf
- Cattaneo Escobar, I., & Burgos Arredondo, J. (2017). *Elusión tributaria*. Revista De Estudios Tributarios, (17), pág. 227–252. Recuperado a partir de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/46988>
- Egas Reyes, Pablo. 2004. *La interpretación en materia tributaria*. Foro Revista de derecho, No. 3. Ecuador. Recuperado a partir de
- Elizeche, Marco Antonio. (2009). *Las instituciones tributarias. El sistema legal vigente y el régimen procesal tributario*. Editora Litocolor. Paraguay.
- Folco, Carlos María. (2000). *Procedimiento tributario. Naturaleza y estructura*. Rubinzal – Culzoni Editores. Argentina.
- [282-Texto del artículo-1086-1-10-20170117.pdf](#)
- Faúndez Ugalde, A. (2016). *Problemas de aplicación de las normas antielusión*. Revista de Estudios Tributarios, (15), pág. 101-122. Recuperado a partir de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/43211/45168>

González, Ubaldo. (2006) *La expansión y control del fenómeno de los tax shelters en Estados Unidos*. *Crónica tributaria*, ISSN 0210-2919, ISSN-e 2695-7566, N° 122, 2007, págs. 89-120. Recuperado a partir de: <https://www.economistas.es/Contenido/REAF/gestor/04-GONZALEZ.pdf>

Hernández Sampieri, R. Fernández, G. y Baptista, P. 2010. *Metodología de la Investigación*. Mc Graw Hill. México.

Matus Fuentes, Marcelo. (2017). *La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780: Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo*. *Ius et Praxis*, 23(1), 67-90. <https://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122017000100003>

Martínez Simón, Alberto. *Las cargas probatorias dinámicas*. Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales. Recuperado a partir de [Alberto-Martínez-Simon-Cargas-Probatorias.pdf](#)

Mercado Navarro, Felipe. 2001. *Del abuso del derecho y la mala fe en los procesos civiles*. Revista jurídica. Recuperado a partir de

<file:///C:/Users/HP/Desktop/MAE%20UNA%202022/Tesis%20MAE%20UNA%202020/Tesis%20MAE%20UNA%202020/Felipe-Mercado-Navarro-Del-Abuso-del-derecho.pdf>

Meza, Rafael. (2015). *Elusión y normas antielusivas a la luz de la constitución política de la república*. Recuperado a partir de <http://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/130055/Elusi%C3%B3n-y-normas-antielusivas-a-la-luz-de-la-Constituci%C3%B3n-Pol%C3%ADtica-de-la-Rep%C3%BAblica.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Oyarzún, Christian Anguita (2017). *Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea*. Recuperado a partir de [2017 VII retos aplicacion clausulas antiabuso anguita chile.pdf](#)

Polanco Z., Gonzalo. (2020). *Nuevo Régimen de normas antielusión tributaria*. Recuperado a partir de https://www.cetuchile.cl/otros/Presentacion_CET.pdf

Prebble, Zoe; Prebble, John. (2015). *Comparando la norma antielusiva general de la ley del impuesto a la renta con la doctrina de abuso de derecho del civil Law (parte II)*. Revista IUS ET VERITAS. (51). Recuperado a partir de [Revista compara norma antielusiva con abuso del derecho civil.pdf](#)

Quezada, G. V. (2015). *Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la Ley N° 20.780*. Revista de Estudios Tributarios, (12), ág-151. Recuperado a partir de <file:///C:/Users/ecaballero/Downloads/cbbecerr,+Journal+manager,+40410-140243-1-CE-1.pdf>

Ruiz Almendral, Violeta (2006). *El Fraude a la Ley Tributaria a Examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*. Aranzadi

Reig, Enrique J. (1997). *Impuesto a las Ganancias. Estudio teórico-práctico de la ley argentina a la luz de la teoría general del impuesto a la renta*. Ediciones Macchi. Argentina.

Ríos Avalos, Bonifacio. (1999). *Introducción al Estudio de los hechos y actos jurídicos*. 4ta Edición. Editora Paraguaya S.R.L. Paraguay.

Sampaio Nogueira, Eliseu (2006). *Consideraciones sobre las Normas Antielusivas en el Ordenamiento Jurídico Brasileño*. Revista de Administración Tributaria CLAT/AEAT/IEF No. 41. Recuperado a partir de [rev41_Sampaio_brasil.pdf](#)

Tozzini, Gabriela. (2003). *El principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria*. Recuperado a partir de [El principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria.pdf](#)

Vergara Quezada, G. (2016). *¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión?*. Revista De Estudios Tributarios, (14), pág. 199–238. Recuperado a partir de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/40286>

Villasmil Molero, Milagros. 2017. *La planificación tributaria: Herramienta legítima del contribuyente en la gestión empresarial*. Revista Dictamen Libre, No. 20. Colombia

Recuperado a partir de

<file:///C:/Users/HP/Downloads/Dialnet-LaPlanificacionTributaria-6154121.pdf>

Wahn Pleitez, W. R. 2011. *Elusión tributaria y normas antielusivas: su tratamiento en el derecho comparado. Algunas conclusiones al respecto*. Revista De Estudios Tributarios, (5), pág. 53–64. Recuperado a partir de <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41129>

- Constitución de la República del Paraguay de 1992. (1992). Constitución Nacional. República del Paraguay.*
- Ley N.º 125/91. Que establece el nuevo régimen tributario. (1991). República del Paraguay.*
- Ley N.º 1337/89. Código Procesal Civil. (1989). República del Paraguay.*
- Ley N.º 6715/21. Procedimientos administrativos. (2021). República del Paraguay.*
- Ley N.º 1160/97. Código Penal. (1997). República del Paraguay.*
- Ley N.º 1183/85. Código Civil. (1985). República del Paraguay.*
- Ley N.º 1/92. Aprueba y ratifica la convención americana sobre derechos humanos o Pacto de San José de Costa Rica. (1992). República del Paraguay.*
- Ley N.º 6380/19. De modernización y simplificación tributaria. (2019). República del Paraguay.*
- Resolución General N.º 96/2021. Por la cual se reglamentan aspectos técnicos de la aplicación de los métodos de valoración dispuestos en el capítulo III del título I del libro I de la ley N.º 6380/2019 «De modernización y simplificación del sistema tributario nacional». (2021). Subsecretaría de Estado de Tributación, República del Paraguay.*
- Resolución General N.º 118/2022. Por la cual se establece el listado adicional de países o jurisdicciones que se consideran de baja o nula tributación, se modifica el artículo 6.º de la Resolución General N.º 115/2022 y se reglamentan otras disposiciones generales. (2022, 24 de agosto). Subsecretaría de Estado de Tributación, República del Paraguay.*
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre. General Tributaria. (2003). España.*
- Decreto-Ley N.º 14.306. Código Tributario de la República Oriental del Uruguay. (1974, 29 de noviembre). República Oriental del Uruguay.*
- Ley N.º 20.780. Código Tributario de la República de Chile. (2014). República de Chile.*

Sobre el autor

Eduardo Antonio Caballero Barreto. Abogado (2003) y escribano público (2004) por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Asunción. Magister en Asuntos Públicos y Gobernabilidad (2022) por la Universidad Columbia del Paraguay. Magister en Derecho Civil y Comercial (2024) Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Universidad Nacional de Asunción. Actualmente alumno del Doctorado en Ciencias Jurídicas de la Universidad Columbia. Supervisor de Fiscalización de la Dirección General de Grandes Contribuyentes de la Dirección Nacional de Impuestos Tributarios. Docente universitario de grado y posgrado en la Universidad Columbia del Paraguay. Correo electrónico: eduardocaballerob@gmail.com