



**Universiteit  
Leiden**  
The Netherlands

## **Juego de Herramientas para el Diseño y la Aplicación Efectiva de Normas Generales Anti-Abuso Nacionales e Internacionales**

Cubillos González, J.; Heitmüller, F.; Mosquera Valderrama, I.J.; Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT)

### **Citation**

Cubillos González, J., Heitmüller, F., & Mosquera Valderrama, I. J. (2022). Juego de Herramientas para el Diseño y la Aplicación Efectiva de Normas Generales Anti-Abuso Nacionales e Internacionales. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3513559>

Version: Publisher's Version  
License: [Creative Commons CC BY 4.0 license](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/)  
Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3513559>

**Note:** To cite this publication please use the final published version (if applicable).

# Juego de Herramientas para el Diseño y la Aplicación Efectiva de Normas Generales Anti-Abuso Nacionales e Internacionales



**giz** Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH



Universiteit  
Leiden



Financiado por  
la Unión Europea



**GLOBTAXGOV**  
A NEW MODEL OF GLOBAL GOVERNANCE IN INTERNATIONAL TAX LAW MAKING



# Juego de Herramientas para el Diseño y la Aplicación Efectiva de Normas Generales Anti-Abuso Nacionales e Internacionales



**giz** Deutsche Gesellschaft für Internationale Zusammenarbeit (GIZ) GmbH



Universiteit  
Leiden



Financiado por  
la Unión Europea



**GLOBTAXGOV**  
A NEW MODEL OF GLOBAL GOVERNANCE IN INTERNATIONAL TAX LAW MAKING

## **Juego de Herramientas para el Diseño y la Aplicación Efectiva de Normas Generales Anti-Abuso Nacionales e Internacionales**

© 2022 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

ISBN: 978-9962-722-20-5

**Diagramación:** Coordinación de Comunicación y Publicaciones del CIAT

### **Propiedad Intelectual**

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

### **Coordinador General**

Isaac Gonzalo Arias Esteban

### **Autores**

Irma Mosquera

Juliana Cubillos

Frederik Heitmuller

### **Revisión**

Isaac Gonzalo Arias Esteban

Anarella Calderoni

Pamela González

### **Auspiciante**

Cooperación Alemana (GIZ)

EUROsociAL+

Universidad de Leiden

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

### **Colaboradores**

Agradecemos a las administraciones tributarias de Costa Rica, Chile, Uruguay, México, Kenia y Panamá por su retroalimentación, la cual fue muy útil para desarrollar la versión final del documento.



# Prólogo

Un elemento crítico a considerar sobre el contexto actual es la velocidad en que se producen los cambios. Prueba de ello, por ejemplo, son; la innovación permanente en el ámbito de la tecnología de la información y de las comunicaciones y la reorganización frecuente de los negocios para alcanzar una mayor competitividad, especialmente en tiempos de crisis. Asimismo, los mercados financieros desarrollan numerosos nuevos productos cada año y los criptoactivos van ganando terreno. Otro elemento crítico es la capacidad de la comunidad internacional de alcanzar consensos, que han motivado la eliminación de numerosos regímenes tributarios potencialmente nocivos, la implementación a gran escala de estándares de transparencia, mecanismos de cooperación y normas específicas antiabuso; tornando más compleja la labor de evadir o eludir tributos.

En este escenario, existe un campo fértil para que los promotores tributarios apelen a su creatividad y ofrezcan un amplio abanico de opciones sofisticadas para contribuyentes que estén dispuestos a asumir diferentes niveles de riesgo, que les permitan obtener ahorros tributarios. Las limitaciones que encuentran los promotores tributarios radican en las mejoras a los sistemas tributarios domésticos e internacionales y en la eficiente y efectiva práctica administrativa (ej.: gestión de riesgos y acciones de tratamiento que generen certeza o aborden de manera efectiva los riesgos identificados).

La gran pregunta que me planteo es: ¿qué pueden hacer los gobiernos para proteger sus bases imponibles cuando la diversidad de esquemas de planificación tributaria agresiva excede los casos específicos planteados en sus normas y, por su complejidad, comprometen su capacidad de control?

Si bien no hay una única respuesta a este interrogante, me permito expresar que las normas generales antiabuso juegan un rol clave para lograr este objetivo. Sin embargo, su efectiva aplicación requiere de; un diseño normativo adecuado, una administración tributaria que haya alcanzado un cierto grado de madurez en su accionar, especialmente, en la forma en que se relaciona con los contribuyentes y un nivel mínimo de especialización de la justicia, entre otros aspectos.

Muchos países en desarrollo han encontrado dificultades para aplicar este tipo de normas. Por ello, el propósito de este Juego de herramientas es abordar los asuntos críticos que hacen a la efectiva aplicación de normas generales antiabuso, desde las diversas dimensiones (normativo, administrativo y contencioso); con el propósito de facilitar a los países una guía para abordarlas o bien optimizar su aplicación.

De parte de la Secretaría Ejecutiva del CIAT y en lo personal, agradezco profundamente a todos aquellos que contribuyeron con esta iniciativa. En particular, a la Cooperación Alemana (GIZ) y el Programa EUROsociAL+ por su confianza y cooperación para que esta obra se materialice, a la Universidad de Leiden, en especial a Irma Mosquera, Juliana Cubillos y Frederik Heitmuller por su destacada labor técnica y a las administraciones tributarias de Costa Rica, Chile, Uruguay, México, Kenia y Panamá por enviarnos su retroalimentación para llegar a esta versión definitiva del documento.

Isaac Gonzalo Arias Esteban

**Director de Cooperación y Tributación Internacional**

# Contenido

<b>Prólogo</b>	<b>5</b>
Figuras	11
Tablas	11
Abreviaturas	12
<b>1. Introducción</b>	<b>13</b>
Acerca de este juego de herramientas	16
<b>2. ¿Deben los países introducir una (nueva) GAAR?</b>	<b>17</b>
<b>2.1 GAARs Nacionales</b>	<b>18</b>
2.1.1 ¿Existe mucha elusión tributaria?	19
2.1.2 Gastos administrativos	19
2.1.3 ¿No está ya prohibida la elusión tributaria? ¿Es necesaria una norma para ello?	20
2.1.4 ¿No son suficientes las normas específicas contra la elusión?	21
2.1.5 ¿Aumentar o disminuir la certeza tributaria?	22
2.1.6 Prácticas en la administración tributaria	23
2.1.7 ¿Cuándo debe modificarse una GAAR existente?	24
<b>2.2 GAARs de los Tratados</b>	<b>25</b>
2.2.1 ¿Crean los tratados para evitar la doble imposición de un país oportunidades para la elusión tributaria?	26
2.2.2 ¿Puede un país basarse en el Comentario Modelo de la ONU/OCDE o en una GAAR nacional para combatir la elusión tributaria?	26
2.2.3 Introducción de una GAAR en el tratado frente a la renegociación de otras cláusulas	30

<b>3.</b>	<b>Evaluación de riesgos</b>	<b>31</b>
<b>3.1</b>	<b>Adquisición de conocimientos sobre esquemas de elusión tributaria</b>	<b>32</b>
3.1.1	Casos de elusión tributaria en otros países	33
3.1.2	Informes públicos sobre esquemas de elusión tributaria	34
3.1.3	Intercambios confidenciales con los países	35
3.1.4	Normas de divulgación	35
3.1.5	Características de los sistemas de elusión tributaria	36
<b>3.2</b>	<b>Indicadores de elusión tributaria en datos macro y micro</b>	<b>37</b>
<b>3.3</b>	<b>Análisis jurídico de los incentivos para la elusión tributaria</b>	<b>42</b>
3.3.1	Riesgos en la legislación fiscal nacional	42
3.3.2	Riesgos en las redes de tratados tributarios	43
<b>4.</b>	<b>Gestión de la introducción de la GAAR</b>	<b>45</b>
<b>4.1</b>	<b>Introducción de una GAAR nacional</b>	<b>45</b>
4.1.1	Proceso de consulta	45
4.1.2	Redacción de un memorando	47
<b>4.2</b>	<b>Introducción de una GAAR en un tratado</b>	<b>48</b>
<b>4.3</b>	<b>Consideraciones de tiempo</b>	<b>49</b>
4.3.1	Aplicación de la GAAR por primera vez: Momento de la creación del régimen y de los beneficios tributarios recibidos	50
4.3.2	Entrada en vigor	52
4.3.3	Derechos adquiridos / preservación de beneficios	52
4.3.4	Aplicación retroactiva / retrospectiva	53
4.3.5	Aplicación del principio judicial antielusión para los años anteriores tras la introducción de la GAAR	53
<b>5.</b>	<b>¿Cómo diseñar una GAAR?</b>	<b>55</b>
<b>5.1</b>	<b>Diseño eficaz de las GAAR</b>	<b>55</b>

<b>5.2</b>	<b>Conexión con la práctica local</b>	<b>56</b>
5.2.1	Conexión con la jurisprudencia	56
5.2.2	Previsión del ámbito o del tipo de esquemas de elusión tributaria que hay que contrarrestar	63
5.2.3	Usar listas de ejemplo para definir la terminología incluida en el texto GAAR o hacer referencia a ella	66
<b>5.3</b>	<b>Aprender de otros países</b>	<b>68</b>
5.3.1	Análisis de las GAAR de otros países	68
5.3.2	Ejemplos de GAARs de organizaciones internacionales	73
<b>5.4</b>	<b>Conceptos estándar</b>	<b>83</b>
5.4.1	Acto, acuerdo, esquema o transacción de elusión tributaria	84
5.4.2	Beneficio o ventaja fiscal	87
5.4.3	Prueba subjetiva	91
5.4.4	Prueba objetiva	99
<b>5.5</b>	<b>Consideraciones adicionales en el diseño de una GAAR</b>	<b>101</b>
5.5.1	Consecuencias (recalificación y sanciones)	101
5.5.2	Facultades de la autoridad fiscal	104
5.5.3	Interacción de las GAAR con las SAAR	106
5.5.4	Interacción de las GAAR con las doctrinas o principios judiciales contra la elusión	108
5.5.5	Umbrales monetarios	110
5.5.6	Comisión de Aprobación / Comité GAAR	111
<b>6.</b>	<b>¿Cómo se aplica una GAAR en la práctica?</b>	<b>115</b>
<b>6.1</b>	<b>Capacidad</b>	<b>115</b>
6.1.1	Recursos Humanos	115
6.1.2	Desarrollo de capacidades	115
<b>6.2</b>	<b>Procedimiento Interno</b>	<b>116</b>
6.2.1	Asignación de responsabilidades	116
6.2.2	Procedimiento de evaluación	116
6.2.3	Base de datos interna sobre los casos	118

<b>6.3</b>	<b>Comunicación con el contribuyente</b>	<b>118</b>
6.3.1	Directrices generales y explicaciones sobre las GAAR	118
6.3.2	Publicación de descripciones de esquemas de elusión tributaria	119
6.3.3	Participación del contribuyente en el caso en curso	120
<b>6.4</b>	<b>Procedimientos de solución de disputas</b>	<b>120</b>
6.4.1	Acuerdos de resolución de disputas	120
6.4.2	Desarrollo de la capacidad de los tribunales	120
6.4.3	Acceso al Procedimiento de Acuerdo Mutuo en casos de elusión relacionados con un tratado fiscal	122
<b>7.</b>	<b>Conclusión</b>	<b>123</b>
<b>8.</b>	<b>Referencias</b>	<b>124</b>
<b>9.</b>	<b>Anexo: Lista de Verificación de las GAAR</b>	<b>130</b>

## Figuras

<b>Figura 1</b>	Evaluación de los tratados fiscales que deben renegociarse bilateralmente para protegerlos de la elusión tributaria	17
<b>Figura 2</b>	Tres áreas de evaluación de riesgos	19
<b>Figura 3</b>	Ejemplo de calendario de introducción de las GAAR	51
<b>Figura 4</b>	Fuentes de inspiración para el diseño de las GAAR	55
<b>Figura 5</b>	Procedimiento genérico de análisis de las GAAR	117
<b>Figura 6</b>	Captura de pantalla del sitio web del Reino Unido “Explicación de la Elusión tributaria”	119

## Tablas

<b>Tabla 1</b>	GAAR Reglamentarias en los países miembros del CIAT al 2021	13
<b>Tabla 2</b>	Pros y contras de la introducción de una GAAR nacional	14
<b>Tabla 3</b>	Países que facilitan públicamente información sobre planes de planificación fiscal agresiva	33
<b>Tabla 4</b>	Bases de datos de sentencias en las que se ha invocado una GAAR	34
<b>Tabla 5</b>	Fuentes públicas con descripciones de esquemas de elusión tributaria	34
<b>Tabla 6</b>	Conjuntos de datos utilizados para las evaluaciones internacionales del riesgo de elusión tributaria	41
<b>Tabla 7</b>	Ventajas y desventajas de integrar doctrinas/principios en GAAR nacionales	61
<b>Tabla 8</b>	Ventajas y desventajas de referirse a regímenes fiscales específicos	65
<b>Tabla 9</b>	Ventajas y desventajas de usar una lista de ejemplos	67
<b>Tabla 10</b>	Visión general de los estudios comparativos sobre las GAAR	69
<b>Tabla 11</b>	Ventajas y desventajas de utilizar estudios comparativos	72
<b>Tabla 12</b>	Ejemplos de GAAR ofrecidos por organizaciones internacionales	73
<b>Tabla 13</b>	Ventajas y desventajas de utilizar un ejemplo de GAAR	79
<b>Tabla 14</b>	Lista de ejemplos sobre cómo otros países han redactado la sección de beneficios/desventajas en sus GAAR	89
<b>Tabla 15</b>	“Lista de verificación” de las GAAR	130

## Abreviaturas

BEPS	Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios
CbCR	Informes País por País
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
FMI	Fondo Monetario Internacional
GAAR	Norma General Anti-Abuso
IBFD	Oficina Internacional de Documentación Fiscal
ICRICT	Comisión Independiente para la Reforma de la Tributación Corporativa Internacional
ICTD	Centro Internacional para la Tributación y el Desarrollo
IED	Inversión Extranjera Directa
IML	Convenio Multilateral para la Aplicación de Medidas para Evitar la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios en los Convenios Tributarios
IRS	Servicio de Rentas Internas (Estados Unidos de América)
LOB	Limitación de Beneficios
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
ONU	Organización de Naciones Unidas
PPT	Prueba del Propósito Principal
SAAR	Norma Específica Anti-Abuso
UE	Unión Europea
UNCTAD	Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo

# 1.

## Introducción

Esta herramienta proporciona directrices para la implementación y aplicación de una norma general antiabuso (GAAR). Se centra en los países en desarrollo (con referencias específicas a los países miembros del CIAT) que están considerando la introducción de una GAAR o están en proceso de reformular su GAAR.

Una GAAR es una disposición legislativa o una norma basada en la jurisprudencia cuyo objetivo final es “acabar con las prácticas inaceptables de elusión tributaria”. Una GAAR es una disposición de último recurso que puede ser invocada por una autoridad tributaria para acabar con prácticas inaceptables de elusión tributaria que, de otro modo, cumplirían con los términos y la interpretación legal del derecho tributario ordinario”<sup>1</sup>.

“En general, una GAAR suele estar concebida para anular aquellas prácticas lícitas, que se consideran contrarias a la intención de la legislación tributaria, por ejemplo, cuando un contribuyente ha hecho un uso indebido o abusivo de dicha legislación”<sup>2</sup>. Sin embargo, el enfoque del uso de las GAAR por parte de los países ha cambiado en los últimos 10 años, principalmente debido al debate sobre los límites entre la elusión tributaria aceptable y la inaceptable<sup>3</sup>, y a la introducción del Proyecto de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés), cuyo objetivo es abordar la planificación tributaria agresiva de las multinacionales.

1 Christophe Waerzeggers y Cory Hillier, “Introducción de una Norma General contra la Elusión (GAAR),” Nota técnica del FMI (FMI, 2016), 1, <https://www.imf.org/-/media/Websites/IMF/imported-full-text-pdf/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1601.ashx>

2 Waerzeggers and Hillier, 1.

3 Para Thuronyi, la minimización de impuestos (elusión tributaria aceptable) es un “comportamiento que es legalmente efectivo para reducir la deuda tributaria”. La elusión tributaria para Thuronyi (siendo la elusión tributaria inaceptable) tiene el mismo objetivo (es decir, la reducción de la obligación tributaria), pero “que se considera legalmente ineficaz (tal vez debido a una doctrina antiabuso o por la construcción de la ley tributaria) aunque no constituye un delito penal”. Victor Thuronyi y Kim Brooks, *Comparative Tax Law*, 2nd ed. (New York: Kluwer Law International BV, 2016).

Antes de la introducción del proyecto BEPS, los límites entre la elusión y la planificación tributaria agresiva eran más difusos<sup>4</sup> y, por lo tanto, era posible que un contribuyente argumentara que no constituía una planificación tributaria agresiva sino una elusión tributaria aceptada y, por lo tanto, no se aplicaría<sup>5</sup> la GAAR. Desde el Proyecto BEPS, los países<sup>6</sup>, las iniciativas internacionales sobre tributación como el ICRICT<sup>7</sup> y el International Tax Compact<sup>8</sup> y organizaciones como la OCDE<sup>9</sup> y la UE<sup>10</sup> están abordando todos los tipos de elusión tributaria (aceptables o inaceptables) como planificación tributaria agresiva<sup>11</sup>. El debate sobre la elusión tributaria se abordará en la [sección 2](#) más adelante.

En general, el análisis de la GAAR debe considerar los siguientes elementos:

- si la GAAR está introducida en el derecho estatutario o ha sido desarrollada en la doctrina judicial (jurisprudencia);
- si existen reglamentos administrativos adicionales, comités especializados o requisitos/excepciones sustantivas específicas que influyan en la aplicación de la GAAR, y

- 
- 4 Otra distinción que también debe hacerse es entre el abuso y la planificación fiscal agresiva. Para Piantavigna, “el abuso fiscal son operaciones en las que el beneficio fiscal está dentro de los límites de las normas, pero no de acuerdo con el objeto y la finalidad de estas”. Añade que, a diferencia del abuso fiscal, “los planificadores fiscales agresivos no van más allá de los límites fijados por las normas, sino que se sitúan entre ellas (es decir, se “intercalan”). Esto da lugar a la planificación fiscal “agresiva”, que consiste en explotar las lagunas en la arquitectura de las legislaciones fiscales existentes, los desajustes y las disparidades (es decir, las diferencias resultantes del ejercicio concurrente de dos o más jurisdicciones fiscales) del sistema fiscal internacional. La ATP revela su naturaleza esencial de “arreglo”, “organización”, “colocación” (“planificación”, precisamente) con fines fiscales. Consiste en un comportamiento activo intencionado (frente a un comportamiento pasivo no intencionado). Paolo Piantavigna, “Abuso Fiscal y Planificación Fiscal Agresiva en la Era BEPS: Cómo el Derecho de la UE y la OCDE Están Estableciendo un Marco Conceptual Unificador en el Derecho Fiscal Internacional, a Pesar de las Discrepancias Lingüísticas”, *World Tax Journal*: WTJ 9, n° 1 (2017): 47-98.
- 5 Brian J Arnold y James Wilson, “Planificación Fiscal Internacional Agresiva de las Empresas Multinacionales: El Contexto Canadiense y las Posibles Respuestas,” *Documento de Investigación del SPP*, no. 07.29 (2014).
- 6 Para una visión general, véase Lydia G. Ogazón Juárez y Ridha Hamzaoui, “Estrategias Comunes Contra la Elusión tributaria: Una Visión Global,” en *Estructuras Tributarias Internacionales en la Era BEPS: Un Análisis de las Medidas Contra el Abuso*, ed. Madalina Cotrut (Amsterdam: IBFD, 2015), 3-40.
- 7 Véase, por ejemplo: *Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation* (ICRICT), “La Lucha Contra la Elusión tributaria,” 2019, [https://www.icrict.com/s/thefightagainsttaxavoidance\\_finalversion.pdf](https://www.icrict.com/s/thefightagainsttaxavoidance_finalversion.pdf).
- 8 *International Tax Compact* (ITC), “La Lucha Contra la Evasión y la Elusión tributaria en los Países en Desarrollo” (GIZ, 2010), 19-25, <https://www.taxcompact.net/sites/default/files/resources/2010-12-ITC-Addressing-Tax-Evasion-and-Avoidance.pdf>.
- 9 La OCDE se refiere a que BEPS aborda las estrategias de elusión tributaria sin hacer una distinción entre la elusión tributaria aceptable y la inaceptable. La OCDE afirma que “Pero estas estrategias de elusión tributaria eran en la mayoría de los casos legales, y en gran medida pasadas por alto hasta el Proyecto BEPS de la OCDE/G20”. <https://www.oecd.org/about/impact/combatinginternationaltaxavoidance.htm>, consultado el 19/07/2021
- 10 Comisión Europea, “Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 Sobre la Planificación Fiscal Agresiva,” 2012/772/EU § (2012), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32012H0772>.
- 11 Véase una visión general de los enfoques por José Manuel Calderón Carrero y Alberto Quintas Seara, “El Concepto de ‘Planificación Fiscal Agresiva’ Lanzado por la OCDE y la Comisión de la UE en la era BEPS: Redefiniendo la Frontera Entre la Planificación Fiscal Legítima e Ilegítima,” *Intertax* 44, no. 3 (2016): 206-26.

- si existen procedimientos administrativos y/o judiciales para resolver los conflictos entre el contribuyente y las administraciones tributarias en relación con la GAAR.

Más específicamente para los países en desarrollo, la descripción de los elementos anteriores muestra la necesidad de transparencia y de normas claras a la hora de diseñar las GAARs en el contexto de un país en desarrollo. Además del diseño legal, es importante prestar atención a:

- la capacidad administrativa y la infraestructura disponibles para aplicar la GAAR de forma comedida, uniforme y predecible, y
- la infraestructura del país para resolver los litigios tributarios, ya que los amplios poderes que las GAARs confieren a la autoridad tributaria exigen garantías adecuadas para los contribuyentes<sup>12</sup>.

Por lo general, las GAARs son normas que funcionan como “cláusulas generales”; es decir, disposiciones legales que permiten a una autoridad tributaria negar el beneficio tributario de las transacciones que considera específicamente adaptadas para lograr dicho beneficio sin servir a ningún (o casi ningún) propósito en el mundo real. Sin embargo, la redacción de las GAAR varía considerablemente de un país a otro. Aunque todas las GAAR sirven a un objetivo similar, las formas en que tratan de lograrlo difieren entre sí.

Las GAARs de los países miembros del CIAT tienen como objetivo descubrir la “naturaleza real” de una transacción para determinar si la GAAR es aplicable a la misma, aunque varían en su redacción. En algo menos de la mitad de los casos, la GAAR es aplicable cuando se considera que una transacción es “indebida” o “inadecuada” para que pueda beneficiarse de una ventaja tributaria. La otra mitad de los países considerados se basan, en cambio, en que una transacción sea “artificial” y/o “ficticia” -la mayoría de las veces en combinación- para que se aplique su respectiva GAAR. Además, un pequeño número de países aplica un enfoque de “sustancia sobre la forma” para determinar la verdadera naturaleza de una acción.

También hay que diferenciar entre las GAARs nacionales y las de los tratados. Una GAAR de tratado suele ser un artículo de un convenio bilateral de doble imposición, denominado “Derecho a Beneficios”. Una GAAR de tratado es algo más limitada que una GAAR, porque sólo se aplica a ese único convenio tributario. Sin embargo, dado que hay muchas formas potenciales de utilizar un convenio tributario en los esquemas de evasión tributaria (y no todas pueden ser previsibles de antemano), tiene sentido pensar en el artículo “Derecho a Beneficios” como “GAAR del convenio”. En 2017, la OCDE y la ONU incorporaron una versión específica de este artículo (la “Prueba del Propósito Principal” (PPT))

12 Waerzeggers y Hillier, “Introducción de una Norma General Contra la Evasión (GAAR),” 1.

en sus modelos de tratados de doble imposición y muchos participantes del Marco Inclusivo BEPS han modificado sus tratados bilaterales para incluirlo.

### **Acerca de este juego de herramientas**

Ya existen muchos recursos buenos sobre las GAARs en el dominio público, sobre todo el Portafolio Práctico de las Naciones Unidas sobre “Protección de la Base Imponible de los Países en Desarrollo mediante el uso de Normas Generales Anti-Abuso”<sup>13</sup> y la Nota Técnica del FMI sobre la “Introducción de una Norma General Anti-Abuso (GAAR)”<sup>14</sup>.

El presente juego de herramientas hace hincapié en ayudar al lector a navegar por los recursos ya existentes y profundiza en temas específicos, como la evaluación de riesgos y la administración práctica de las GAARs, con más detalle que los documentos anteriormente mencionados.

El resto del juego de herramientas se estructura de la siguiente manera cronológica: en la sección 2 se analiza si los países deben introducir las GAARs legales en la legislación nacional y en los tratados tributarios. Las secciones 3 a 6 abarcan cuatro grandes áreas temáticas: evaluación del riesgo, gestión de la introducción de las GAAR, diseño eficaz de las GAAR y aplicación de las GAAR.

Las situaciones de los países son diversas: muchos países ya han introducido las GAARs, pero todavía no las han aplicado con éxito en la práctica. Por ejemplo, puede ser difícil para una administración establecer qué constituye exactamente una “elusión tributaria”, pero hacerlo con éxito es fundamental para aplicar una GAAR. En otros países, la aplicación de las GAARs ha afectado negativamente el clima entre los contribuyentes y las administraciones tributarias. En resumen, algunos países pueden verse afectados en mayor o menor medida por las diferentes cuestiones tratadas en este conjunto de herramientas y pueden considerar la posibilidad de centrarse más en las secciones que les conciernen.

Además, las consideraciones que se exponen a continuación están a veces interrelacionadas entre sí. Por ejemplo, la realización de evaluaciones de riesgo en relación con las prácticas de elusión tributaria es pertinente antes de introducir una GAAR. Al mismo tiempo, las evaluaciones de riesgo también son pertinentes en el proceso de aplicación de la GAAR.

13 Brian J. Arnold, “Protección de la Base Imponible de los Países en Desarrollo Mediante el Uso de Normas Generales Contra la Elusión,” Portafolio Práctico de las Naciones Unidas, 2019, [https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-09/GAAR\\_Portfolio\\_EN.pdf](https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-09/GAAR_Portfolio_EN.pdf)

14 Waerzeggers y Hillier, “Introducción de una Norma General Contra la Elusión (GAAR)”.

## 2.

# ¿Deben los países introducir una (nueva) GAAR?

Aunque son muchos los países que han introducido una GAAR en sus códigos tributarios nacionales, todavía es un tema pendiente para un grupo significativo. Además, muchos países han introducido las GAARs hace relativamente poco tiempo. Para los países que aún no han introducido una GAAR, surge naturalmente la pregunta de si es aconsejable hacerlo.

Un examen de las prácticas de los países miembros del CIAT mostró que, en 2021, 27 de estos países han introducido una GAAR en su legislación nacional, mientras que los restantes recurren a medios alternativos para combatir la elusión tributaria a nivel nacional. El establecimiento de la mayoría de las GAARs se sitúa en uno de los dos marcos temporales relativamente reducidos; a saber, a principios de la década de 2000, entre los años 2000-2005, o desde 2015 hasta 2021<sup>15</sup>.

**Tabla 1** GAAR Reglamentarias en los países miembros del CIAT al 2021

GAAR	País
Sí	Angola, Argentina, Barbados, Bolivia, Brasil, Canadá, Chile, Colombia, Costa Rica, República Dominicana, Ecuador, El Salvador, Francia, Guyana, India, Italia, Jamaica, Kenia, México, Nigeria, Panamá, Paraguay, Perú, Portugal, España, Trinidad & Tobago, Uruguay, Venezuela.
No	Aruba, Belice, Bermudas, Cuba, Curazao, Guatemala, Honduras, Marruecos, los Países Bajos*, Nicaragua, Saint Maarten, Surinam, Estados Unidos de América.*
Información no disponible	Haití.

\* Los Países Bajos y los Estados Unidos han desarrollado ampliamente los GAAR “judiciales”

**Fuente:** Los autores

15 Desde 2015, siete países han codificado una GAAR en su legislación nacional. Estos países siguen el enfoque dado por la prueba de finalidad principal incluida en el Instrumento Multilateral.

Del mismo modo, la práctica de introducir una GAAR en los tratados de doble imposición es reciente. Los modelos más utilizados, el de la OCDE, y el modelo de tratado de la ONU, solo contienen una GAAR en sus versiones más recientes, publicadas en 2017.

El objetivo de este conjunto de herramientas no es pronunciar un consejo general a favor o en contra de la introducción de una GAAR nacional o de GAARs en todos los tratados tributarios de un país. La recomendación general es más bien que cada país decida sobre la introducción de una GAAR tras una evaluación exhaustiva de sus circunstancias. En esta sección se explican los factores que podrían tenerse en cuenta en esa evaluación.

Las consideraciones relativas a las GAAR de los tratados son algo diferentes de las aplicables a las GAAR nacionales y, por lo tanto, se analizan por separado.

## 2.1 GAARs Nacionales

En el pasado, la introducción de una GAAR nacional en el código tributario de un país ha generado a menudo debates entre los académicos y los profesionales de la fiscalidad de ese país. En la India, por ejemplo, pasaron unos 8 años desde la primera propuesta de una GAAR en 2009 hasta su introducción final en 2017. En el Reino Unido, pasaron unos 16 años desde la propuesta de una GAAR en 1997 hasta su introducción en 2013<sup>16</sup>. En Chile y Perú, las recientes introducciones de las GAAR también han estado precedidas de debates.

Esta sección hace referencia a algunos de los principales argumentos planteados en estos debates y analiza algunas de las cuestiones que los países pueden tener en cuenta a la hora de decidir sobre la introducción de las GAAR nacionales y de los tratados. La validez de la mayoría de los argumentos que aquí se examinan depende del diseño de una GAAR. Con un buen diseño, se pueden mitigar los problemas. Con un mal diseño, las ventajas deseadas pueden no materializarse.

16 Judith Freedman, "Definición de la Responsabilidad del Contribuyente: En Apoyo de un Principio General Contra la Elusión," *Revista Tributaria Británica*, 2004, 332-57; John Prebble, "Variedades de la Legislación General Contra la Elusión," en *Finanzas Públicas Conductuales: Individuos, Sociedad y el Estado*, ed. Mustafa Erdogdu, Larissa-Margareta Batrancea, y Savaş Çevik (New York: Routledge, 2020), 115.

**Tabla 2**      **Pros y Contras de la Introducción de una GAAR Nacional**

Pros	Contras
Se aplica a las nuevas formas de elusión tributaria.	Costes administrativos.
Funciona donde las SAAR ya no funcionan.	Discrecionalidad de la administración tributaria.
Efecto disuasorio.	Reducción potencial de la certeza tributaria (en comparación con las SAAR).

Aumento potencial de la certeza tributaria (en comparación con los principios generales anti-elusión no legislados).

### 2.1.1 ¿Existe mucha elusión tributaria?

Lo ideal es que, al evaluar la necesidad de una GAAR, se evalúe el alcance de la elusión tributaria<sup>17</sup>. ¿Es la elusión tributaria un problema grave que requiere nuevas medidas legislativas y que no puede abordarse adecuadamente con la legislación vigente? ¿O hay indicios de que puede convertirse en un problema en el futuro que justifique una acción preventiva? Debido a la confusión inherente al concepto de elusión tributaria, no hay una forma directa de medir cuántos contribuyentes emplean esquemas de elusión tributaria o cuántos ingresos se pierden debido a la elusión tributaria. Arnold, el autor del Portafolio Práctico de las Naciones Unidas sobre las GAARs, incluso sostiene que es imposible demostrar la magnitud del problema de la elusión tributaria o, por el contrario, su inexistencia<sup>18</sup>. Sin embargo, los métodos e indicadores descritos en la [sección 3](#) pueden ayudar a decidir si la elusión

tributaria es un problema grave o puede llegar a serlo en el futuro.

Lo ideal es que en el análisis se ponderen las tres áreas de evaluación del riesgo descritas en esa sección (conocimiento de los esquemas, indicadores agregados, así como el análisis legal de los incentivos). La realización de una evaluación del riesgo de elusión tributaria no sólo es útil para decidir si debe introducirse una GAAR o no, sino que debería ser un ejercicio continuo que pueda informar las actividades de auditoría y pueda ayudar a detectar casos que podrían ser objeto de la aplicación de la GAAR.

### 2.1.2 Gastos administrativos

La introducción de una GAAR nacional tiene diferentes tipos de costes administrativos. En primer lugar, la aplicación de una GAAR requiere recursos humanos cualificados para descubrir

17 Paulo Rosenblatt, "La Elusión tributaria en los Países Emergentes: ¿Es la GAAR una Medida Adecuada?," *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, no. 1 (2016): 83.

18 Arnold, "Protección de la Base Imponible de los Países en Desarrollo Mediante el Uso de Normas Generales Contra la Elusión," 14–15.

esquemas de elusión tributaria en las declaraciones de impuestos de los contribuyentes y para analizar las consecuencias legales de determinados esquemas. Un país debería acompañar la introducción de una GAAR con un [programa específico de desarrollo de capacidades](#). Los procesos de desarrollo de capacidades no sólo deben incluir a la administración tributaria, sino también a los tribunales tributarios que puedan tener que interpretar la GAAR. Dado que es probable que la aplicación de una GAAR dé lugar a litigios, hay que tener en cuenta los costes que suponen estos litigios. Por último, el proceso de introducción de una GAAR en sí mismo (por ejemplo, la [celebración de un proceso de consulta](#)) tiene un coste que debe tenerse en cuenta.

Es probable que una inversión en la creación de capacidad analítica y jurídica produzca beneficios netos si se reduce la elusión tributaria en consecuencia. Los beneficios pueden incluso ir más allá de los resultantes de la aplicación de una GAAR a los casos de elusión tributaria, ya que una mayor capacidad analítica y jurídica puede mejorar la administración tributaria en general, lo que puede dar lugar a una mayor recaudación de ingresos impositivos y a una mayor certeza para los contribuyentes. Sin embargo, pueden pasar varios años hasta que estos beneficios se materialicen.

Sin embargo, la introducción de una GAAR probablemente sólo merezca la pena si un país está dispuesto a realizar esa inversión inicial para crear capacidad.

### **2.1.3 ¿No está ya prohibida la elusión tributaria? ¿Es necesaria una norma para ello?**

Los tribunales de algunos países se han basado en los principios generales contra la elusión o en los principios generales a los que debe ajustarse el sistema tributario de un país según la constitución (como la equidad horizontal y el principio de capacidad de pago) para hacer frente a la elusión tributaria. Prebble, por ejemplo, analiza un caso en el que un tribunal rechazó un plan de elusión tributaria que permitía a una persona rica reducir los impuestos porque aceptarlo habría supuesto que la persona no pagara los impuestos de acuerdo con su capacidad de pago<sup>19</sup>. Si la jurisprudencia de un país ha evolucionado de esta manera, la introducción de una GAAR legal puede no ser necesaria.

Sin embargo, no todas las constituciones de los países contienen estos principios<sup>20</sup>. A veces, la jurisprudencia puede haber evolucionado de forma que dificulte la lucha contra la elusión tributaria.

19 Prebble, "Variedades de la Legislación General Contra la Evasión," 103.

20 Freedman, "Definición de la Responsabilidad del Contribuyente: En Apoyo de un Principio General Contra la Elusión," 339.

En el Reino Unido, la doctrina del *Duque de Westminster* estableció que “los contribuyentes pueden organizar sus asuntos de forma que paguen el menor número y/o cantidad de impuestos”<sup>21</sup>. Si este es el caso, legislar una GAAR puede ser necesario para anular el precedente<sup>22</sup>. La introducción de una GAAR legal también puede aumentar la certeza jurídica tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria a través de una mayor estandarización del proceso de aplicación de la norma<sup>23</sup>.

#### 2.1.4 ¿No son suficientes las normas específicas contra la elusión?

Cualquier esquema de elusión tributario detectado por una autoridad fiscal puede, en teoría, ser abordado por una legislación específica adaptada a ese esquema. Por ejemplo, muchos países han introducido normas contra las transferencias indirectas de acciones, un esquema por el que un contribuyente evita el impuesto sobre las ganancias de capital vendiendo una empresa extranjera que posee el activo subyacente

en el país, en lugar del propio activo<sup>24</sup>. En la práctica, los códigos tributarios de la mayoría de los países contienen numerosas cláusulas destinadas a impedir determinadas prácticas de elusión tributaria. La introducción de normas específicas antiabuso (SAAR) tiene sentido, porque proporcionan certeza y son más sencillas de aplicar tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes que una GAAR.

Sin embargo, se suelen esgrimir dos argumentos por los que una GAAR puede ser, no obstante, un buen complemento de las SAARs. El primer argumento es que, debido al tiempo que se tarda en detectar un esquema de elusión y en elaborar y promulgar una nueva legislación, un esquema de elusión tributaria sólo se prohíbe cuando los contribuyentes lo han utilizado durante varios años y, para entonces, se han perdido cantidades potencialmente importantes de ingresos<sup>25</sup>. En cambio, una GAAR puede actuar de forma preventiva y disuadir a los contribuyentes de desarrollar planes de evasión. El segundo argumento es que las propios SAARs pueden

- 
- 21 Esta doctrina tiene su origen en la sentencia dictada por Lord Tomlin en el caso británico *IRC vs. Duque de Westminster* (1936), quien observó que “todo hombre tiene derecho, si puede, a ordenar sus asuntos de manera que el impuesto que se aplica en virtud de las leyes correspondientes sea menor de lo que sería en caso contrario”.
- 22 Freedman, “Definición de la Responsabilidad del Contribuyente: En Apoyo de un Principio General Contra la Elusión,” 333.
- 23 Freedman, “Definición de la Responsabilidad del Contribuyente: En Apoyo de un Principio General Contra la Elusión,” 333.
- 24 Plataforma de Colaboración Fiscal, “La Fiscalidad de las Transferencias Indirectas Offshore— Un Conjunto de Herramientas,” 2020, [https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/PCT\\_Toolkit\\_The\\_Taxation\\_of\\_Offshore\\_Indirect\\_Transfers.pdf](https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/PCT_Toolkit_The_Taxation_of_Offshore_Indirect_Transfers.pdf).
- 25 Brian J. Arnold, “Capítulo XII: El Papel de una Norma General Contra la Elusión en la Protección de la Base Imponible de los Países en Desarrollo,” en el *Manual de las Naciones Unidas Sobre Cuestiones Seleccionadas para la Protección de la Base Imponible de los Países en Desarrollo*, ed. Alexander Trepelkov, Harry Tonino, and Dominika Halka, 2017, 716; Frederik Zimmer, “En Defensa de las Normas Generales Contra la Elusión,” *Boletín de Fiscalidad Internacional* 73, no. 4 (2019): 220.

ser eludidas<sup>26</sup>, por ejemplo, cuando los criterios de la SAAR sólo se cumplen formalmente, pero no sustancialmente. Por el contrario, una GAAR puede resolver este tipo de situaciones.

### 2.1.5 ¿Aumentar o disminuir la certeza tributaria?

No se puede afirmar con carácter general que la existencia de una GAAR proporcione más certeza al contribuyente en todas las circunstancias. Por su diseño, las GAAR son instrumentos menos seguros que las SAARs, ya que una GAAR otorga poderes a la administración tributaria y a los tribunales para interpretar el propósito del contribuyente (basado en criterios objetivos) y del legislador. Especialmente en los primeros años tras la introducción de una GAAR, la inseguridad que sienten los contribuyentes puede ser elevada. Por el contrario, las administraciones tributarias pueden sentir una mayor certeza en cuanto a la aplicación de las normas tributarias.

Sin embargo, hay que señalar que las GAARs se introducen para actuar como elemento disuasorio y evitar que los contribuyentes se aventuren en nuevas y creativas formas de elusión tributaria. Además, dependiendo de su diseño, una GAAR legal puede crear más certeza que las doctrinas antielusión desarrolladas por los tribunales<sup>27</sup>, ya que las interpretaciones del poder judicial pueden cambiar con más frecuencia. Por ejemplo, la interpretación del principio de abuso de derecho desarrollada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha sido objeto de cambios a lo largo del tiempo<sup>28</sup>.

Freedman sostiene que la certeza no es el criterio adecuado para juzgar una GAAR. En lugar de ello, sostiene que una GAAR puede abrir una conversación entre los contribuyentes, la administración tributaria y el poder judicial sobre qué comportamiento es apropiado teniendo en cuenta la intención de la ley<sup>29</sup>. El hecho de que una GAAR aumente o disminuya la certidumbre

26 Arnold, "Capítulo XII: El Papel de una Norma General Contra la Elusión en la Protección de la Base Imponible de los Países en Desarrollo," 716.

27 Zimmer, "En Defensa de las Normas Generales Contra la Elusión" 220.

28 Susi Hjorth Bærentzen, "Casos de la Unión Europea/Dinamarca Internacionales Sobre el Uso de Sociedades Instrumentales para Dividendos e Intereses Transfronterizos—¿Una Nueva Prueba para Desentrañar el Abuso de la Actividad Económica Real?," *Revista Fiscal Mundial: WTJ* 12, no. 1 (2020): 39–101; Susi Hjorth Bærentzen, "Sociedades Instrumentales y Pagos Transfronterizos de Dividendos e Intereses de la Unión Europea—An Analysis of Advocate General Kokott's Opinions in the Danish Beneficial Ownership Cases," *Tributación Europea* 58, no. 8 (2018): 343–53; Rita De La Feria, "Prohibición del Abuso de Derecho (Comunitario): La Creación de un Nuevo Principio General del Derecho Comunitario a Través del Impuesto," *L. Mercado Común Rev.* 45 (2008): 395; Koen Lenaerts, "El Concepto de "Abuso de Derecho" en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en Materia de Fiscalidad Directa," *Revista de Derecho Europeo y Comparado de Maastricht Ley* 22, no. 3 (2015): 329–51.

29 Freedman, "Definición de la Responsabilidad del Contribuyente: En Apoyo de un Principio General Contra la Elusión," 354–56.

depende más del diseño de la GAAR, de su proceso de aplicación y de la calidad de las orientaciones que acompañan a la administración tributaria<sup>30</sup>. En el resto de este manual (especialmente en las secciones 4, 5 y 6) se desarrolla con más detalle cómo equilibrar los objetivos de disuasión y certidumbre en el diseño y la administración de las GAAR.

### 2.1.6 Prácticas en la administración tributaria

Un argumento que a veces se plantea en los debates es que la introducción de una GAAR puede ser perjudicial cuando en una administración tributaria prevalecen las prácticas corruptas y falta una cultura de confianza y buena fe<sup>31</sup>. Si el sistema de gobernanza del país incentiva la corrupción (por ejemplo, salarios bajos y gran discrecionalidad para los funcionarios públicos), una cláusula GAAR puede ser utilizada como argumento adicional por un agente público para chantajear o pedir un soborno a cambio de no aplicar la cláusula.

Junto a la corrupción, determinados tipos de indicadores de productividad de los auditores tributarios (por ejemplo, relacionados con el número de litigios iniciados o el importe de los ingresos adicionales recaudados), así como la persecución de los contribuyentes por motivos políticos, plantean riesgos similares<sup>32</sup>.

No obstante, cabe señalar que la gravedad de estos problemas depende en gran medida de la eficacia y el grado de independencia del sistema de resolución de litigios del país. Si un contribuyente puede impugnar eficazmente la decisión de un funcionario a través de un procedimiento judicial, no está claro por qué debería temer a una GAAR más que a cualquier otra norma. Si el sistema de resolución de litigios es ineficaz (debido a la falta de capacidad, o a la omnipresencia de la corrupción) o costoso, es probable que un funcionario pueda pedir sobornos o amenazar a sus oponentes políticos, incluso en ausencia de una GAAR. No obstante, si la corrupción es una preocupación importante, una GAAR puede ir acompañada de normas de procedimiento que limiten la discrecionalidad de los funcionarios tributarios individuales (véase el análisis en la [sección 5.5](#))

Lo ideal sería que la introducción de una GAAR fuera acompañada de mayores esfuerzos para crear una cultura de confianza entre la administración tributaria y los contribuyentes. Esto puede fomentarse mediante una [redacción clara](#) de la norma, la [publicación de orientaciones y procedimientos](#), la participación de los [actores claves en el proceso de introducción](#), así como la [transparencia sobre los derechos de los contribuyentes](#).

30 Arnold, "Capítulo XII: El Papel de una Norma General Contra la Elusión en la Protección de la Base Imponible de los Países en Desarrollo," 720–21.

31 Rosenblatt, "Elusión tributaria en Países Emergentes: ¿Es una GAAR una Medida Adecuada?," 84.

32 Rosenblatt, 84.

### 2.1.7 ¿Cuándo debe modificarse una GAAR existente?

Como principio general, las modificaciones deben utilizarse con moderación. Dado que el propósito de una GAAR es “atrapar” futuros esquemas de evasión tributaria que aún no se conozcan, el diseño de la cláusula debería permitir su aplicación a futuros desarrollos.

No obstante, en ocasiones podría ser necesario introducir cambios. Esto podría ocurrir cuando los tribunales interpretan la cláusula de forma excesivamente estrecha o amplia, sentando así un precedente no deseado desde la perspectiva del legislador. En Australia, por ejemplo, la cláusula GAAR original introducida en 1936 se interpretó de forma excesivamente estrecha en las sentencias judiciales (véase también la [sección 5.2.1](#)), lo que provocó un aumento percibido de las maniobras de elusión tributaria<sup>33</sup>. En consecuencia, en 1981 se introdujo una nueva cláusula GAAR.

La GAAR también podría modificarse para impedir que los tribunales nacionales recurran a los principios que desestiman la aplicación de los

principios antiabuso. A raíz de la estrecha conexión del sistema jurídico sudafricano con el del Reino Unido<sup>34</sup>, el Tribunal Supremo de Apelación de Sudáfrica decidió introducir la doctrina del *Duque de Westminster* (véase también la [sección 2.1.3](#)) en sus deliberaciones para aplicar la GAAR a los casos de abuso tributario. Teniendo en cuenta esta situación, la Administración Tributaria sudafricana redactó una enmienda a la GAAR, que fue promulgada por el Parlamento en 2006<sup>35</sup>. La enmienda se centró en delimitar con mayor precisión el tipo de acuerdos a los que es aplicable la GAAR y amplió el ámbito de aplicación de la norma a cualquier impuesto, derecho o gravamen instruido en virtud de la Ley del Impuesto sobre la Renta o de cualquier otra ley administrada por el Comisionado<sup>36</sup>.

Todas las demás consideraciones que se aplican a la primera introducción de una GAAR en el sistema tributario también se aplican a la modificación, como la [organización de un proceso de consulta](#), la [aclaración del momento de aplicación](#) y la [creación de capacidad](#) en las instituciones pertinentes para aplicar la cláusula.

33 Lidia Xynas, “Planificación, Elusión y Evasión tributaria en Australia 1970-2010: Las Respuestas Normativas y el Cumplimiento de los Contribuyentes,” *Revista de Derecho Fiscal* 20, no. 1 (2011): 6714.

34 El sistema jurídico sudafricano mezcla las tradiciones del derecho consuetudinario y del derecho civil como herencia de sus dos colonizadores, el Reino Unido y los Países Bajos: “Los dos países europeos que ocuparon el territorio fueron los Países Bajos (1652-1795 y 1803-1806) y Gran Bretaña (1795-1803 y 1806-1961). Aunque Sudáfrica se convirtió en una Unión con su propio gobierno de blancos en 1910, el país siguió siendo considerado una colonia de Gran Bretaña hasta 1961.” Erna Oliver y Willem H Oliver, “La Colonización de Sudáfrica: Un Caso Único,” *HTS: Estudios Teológicos* 73, no. 3 (2017): 1.

35 Ley de Enmiendas a los Ingresos de 2006 - <https://www.gov.za/documents/revenue-laws-amendment-act-1>

36 Artículos 80A, 80C y 80L de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Sudáfrica de 1962.

## 2.2 GAARs de los Tratados

Como se ha explicado en la [introducción](#), las GAARs de los tratados son cláusulas que una administración tributaria puede utilizar para denegar los beneficios de diferentes tipos de tratados.

Los países miembros del Marco Inclusivo BEPS se han comprometido a aceptar la introducción de una GAAR, la cláusula de “prueba de propósito principal” (PPT), en un tratado con otro país miembro, para cumplir con la Norma Mínima de la Acción 6 de BEPS sobre Tratados Favorables<sup>37</sup>, si ese otro país lo desea y si el tratado tributario no contiene ya una GAAR o una cláusula detallada de Limitación de Beneficios (LOB), como en muchos tratados celebrados por Estados Unidos.

Desde 2017, la cláusula GAAR (o una combinación de GAAR con un artículo de limitación de beneficios simplificado) se recoge en el artículo 29(9) de los Modelos de Convenios para Evitar la Doble Imposición de la OCDE y de la ONU<sup>38</sup>. Para introducir la cláusula en sus tratados, muchos países han firmado el “Convenio Multilateral para la Aplicación de Medidas Relacionadas con los Tratados Tributarios para Prevenir la Erosión de la

Base Imponible y el Traslado de Beneficios” (IML) en 2017 o en años posteriores. El IML modifica un tratado tributario bilateral una vez que ambas partes del respectivo tratado bilateral lo han ratificado.

A partir de 2020, algunos países del CIAT (de los que se disponía de datos en las bases de datos consideradas) ya han introducido las GAAR en sus convenios tributarios<sup>39</sup>. Además, algunos tienen tratados con otros tipos de normas destinadas a evitar la búsqueda del tratado más favorable.

El hecho de que los GAARs de los tratados no estén generalizados a partir de 2020 puede explicarse, en parte, por el hecho de que el IML todavía está en proceso de ratificación en muchos países. En un futuro próximo, muchos tratados de los países contarán con una cláusula antiabuso de tratado, el PPT. Sin embargo, este no es en absoluto el caso de todos ellos, ya que no todos los países miembros del CIAT han firmado el IML, sus países socios del tratado no han firmado el IML, o los firmantes no han seleccionado un tratado para ser cubierto por el IML. Por lo tanto, la cuestión de si incluir una GAAR en alguno de los tratados no cubiertos y, en caso afirmativo, qué tipo de cláusula, sigue siendo relevante para muchos países.

37 OCDE, “Acción 6 de BEPS Sobre la Prevención de la Concesión de Beneficios del Tratado en Circunstancias Inapropiadas – Documentos de Revisión por Pares,” Proyecto de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios de la OCDE/G20 (París: OECD, 2017), <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-6-preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstance-peer-review-documents.pdf>.

38 OCDE, “Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio: Versión Condensada 2017.” (2017), [http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en); Naciones Unidas, “Modelo de Convenio de Doble Imposición entre Países Desarrollados y en Desarrollo 2017” (2017), [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf).

39 Para obtener datos sobre la aplicación de las GAAR y otras normas contra la elusión en los tratados fiscales, considérese la Base de Datos de Seguimiento de BEPS del CIAT sobre la Acción 6 (<https://www.ciat.org/beps-monitoring-database/?lang=en>) y la base de datos de Tratados Fiscales del ICTD (<https://www.treaties.tax/>).

No hay ninguna razón evidente por la que un país, que se ha comprometido con las Normas Mínimas de BEPS, deba desviarse activamente de esta norma al aplicar los requisitos del proyecto BEPS o al firmar nuevos tratados. Por lo tanto, el debate en esta sección se centra más bien en si los países debiesen tratar de renegociar los tratados tributarios que aún no contienen una norma antielusión y que no están cubiertos por el IML. Dado que los procesos de renegociación de los tratados llevan tiempo y recursos, también tiene sentido buscar renegociaciones según un orden de prioridades. Las consideraciones que se exponen a continuación pueden ayudar a establecer dicho orden.

Hay que sopesar tres factores:

- el riesgo de elusión que plantea el tratado;
- si un país puede basarse en el Comentario de la ONU/OCDE o en una GAAR nacional para denegar beneficios en situaciones de elusión relacionadas con el tratado en cuestión;
- si la renegociación del tratado para reducir el riesgo de elusión es una opción viable.

### **2.2.1 ¿Crean los tratados para evitar la doble imposición de un país oportunidades para la elusión tributaria?**

Esencialmente, hay dos tipos de situaciones de elusión tributaria que una GAAR de tratado puede

abordar: la búsqueda de un tratado y normas más favorables. En el primer caso, un inversor intenta aprovecharse de un tratado tributario que, en circunstancias normales, no debería aplicársele, por ejemplo, porque su residencia real no está en el país asociado al tratado, sino en un tercer país o en el país de origen<sup>40</sup>. En este último caso, también se hablaría de “ida y vuelta.”

En el caso de “búsqueda de reglas más favorables”, un inversor se beneficia correctamente de un tratado, pero intenta cambiar el carácter de la transacción para beneficiarse de una norma más favorable dentro del tratado, por ejemplo, recalificando un pago de cánones como pago de servicios, si se aplica un tipo de retención más bajo a los pagos de servicios<sup>41</sup>.

La determinación del riesgo de elusión tributaria de un tratado concreto puede realizarse a partir de tres factores, que se describen detalladamente en el apartado 3: [el conocimiento de los esquemas de elusión tributaria](#), los [indicadores en macro y microdatos](#) y el [análisis de riesgo de las disposiciones legales del tratado](#).

### **2.2.2 ¿Puede un país basarse en el Comentario Modelo de la ONU/OCDE o en una GAAR nacional para combatir la elusión tributaria?**

Una cuestión importante es si un país puede basarse en los Comentarios del Convenio Modelo de la ONU y/o de la OCDE o en una norma

40 Arnold, “Protección de la Base Imponible de los Países en Desarrollo Mediante el Uso de Normas Generales Contra la Elusión,” 48.

41 Arnold, 48.

nacional sobre las GAARs para denegar los beneficios del tratado, incluso en el caso de que éste no contenga aún una norma de GAAR. Si esto es posible, entonces renegociar un tratado puede no ser una prioridad.

El Comentario a la versión de 2017 del Modelo de Convenio de la OCDE establece que “[...] Un principio rector es que los beneficios de un convenio de doble imposición no deben estar disponibles cuando uno de los principales objetivos de la realización de determinadas transacciones o acuerdos sea garantizar una posición tributaria más favorable y obtener ese trato más favorable en esas circunstancias sea contraria al objeto y la finalidad de las disposiciones pertinentes. Este principio se aplica independientemente de las disposiciones del apartado 9 del artículo 29, que se limitan a confirmarlo”<sup>42</sup>. Este apartado se denomina comúnmente “principio rector”. Este principio se introdujo por primera vez en 2003. El Comentario Modelo de la ONU contiene un párrafo similar. Sin embargo, se ha introducido por primera vez varios años después que el Convenio de la OCDE, concretamente en 2011.

El contenido del principio rector no difiere en lo fundamental de la GAAR que ahora introduce el IML en el mencionado apartado 9 del artículo 29 y, por tanto, podría aplicarse a situaciones similares.

Sin embargo, las cuestiones que una administración tributaria tendría que considerar antes de argumentar un caso basado en este principio rector son:

- ¿Se aceptaría el Comentario a la OCDE o el Modelo de la ONU como instrumento pertinente para interpretar el convenio tributario por parte de los tribunales del país?
  - en caso afirmativo, ¿se celebró el convenio después de 2003 (si se basa en el modelo de la OCDE) o después de 2011 (si se basa en el Modelo de la ONU)?
  - en caso negativo, ¿puede interpretarse el Comentario de forma dinámica (es decir, aplicando un Comentario que se publicó después de la celebración del tratado)?

Una cuestión conexa es si un país puede aplicar una GAAR nacional a los casos de abuso del tratado o no. Los comentarios más recientes del Modelo de Convenio de la OCDE y del Modelo de Convenio de la ONU señalan que, por lo general, las normas generales antielusión nacionales pueden aplicarse a los casos de abuso de tratado (Modelo de Convenio de la OCDE de 2017, Comentario al artículo 1, párrafo 77).

Una advertencia potencialmente importante es que la GAAR nacional debe ser coherente con el “Principio Rector” del Comentario introducido en la sección anterior. El Comentario de la ONU afirma a este respecto que “es evidente que los países no deberían poder eludir las obligaciones que les imponen los tratados simplemente argumentando que las transacciones legítimas son abusivas y que las normas tributarias nacionales que afectan a estas transacciones de forma contraria

42 Comentario del artículo 1, párrafo 61, del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE de 2017.

a las disposiciones de los tratados constituyen normas antiabuso". Esto sugiere que, si la GAAR nacional de un país es significativamente más amplia que este "Principio Rector" o concede más discrecionalidad a la autoridad tributaria, puede no ser posible aplicarla a casos que no estarían también cubiertos por el "principio rector".

Antes de 2003 (en el caso de la OCDE) y de 2011 (en el caso de la ONU), los comentarios sugerían que podría ser posible utilizar las GAARs nacionales para denegar los beneficios del tratado, pero que esto tendría que aclararse en el tratado. El Comentario al Convenio Modelo de la OCDE de 1992 establece que, en lo que respecta a las normas contra la elusión, "puede ser conveniente que los Estados Contratantes acuerden en negociaciones bilaterales [...] que la aplicación de las disposiciones de las leyes nacionales contra la elusión tributaria no se vea afectada por el Convenio"<sup>43</sup>. Por lo tanto, en el caso de un convenio celebrado antes de 2003 / 2011, una administración tributaria tendría que verificar si el tratado contiene una disposición expresa de este tipo o si los países han firmado un protocolo que aclare que se pueden aplicar las GAARs nacionales.

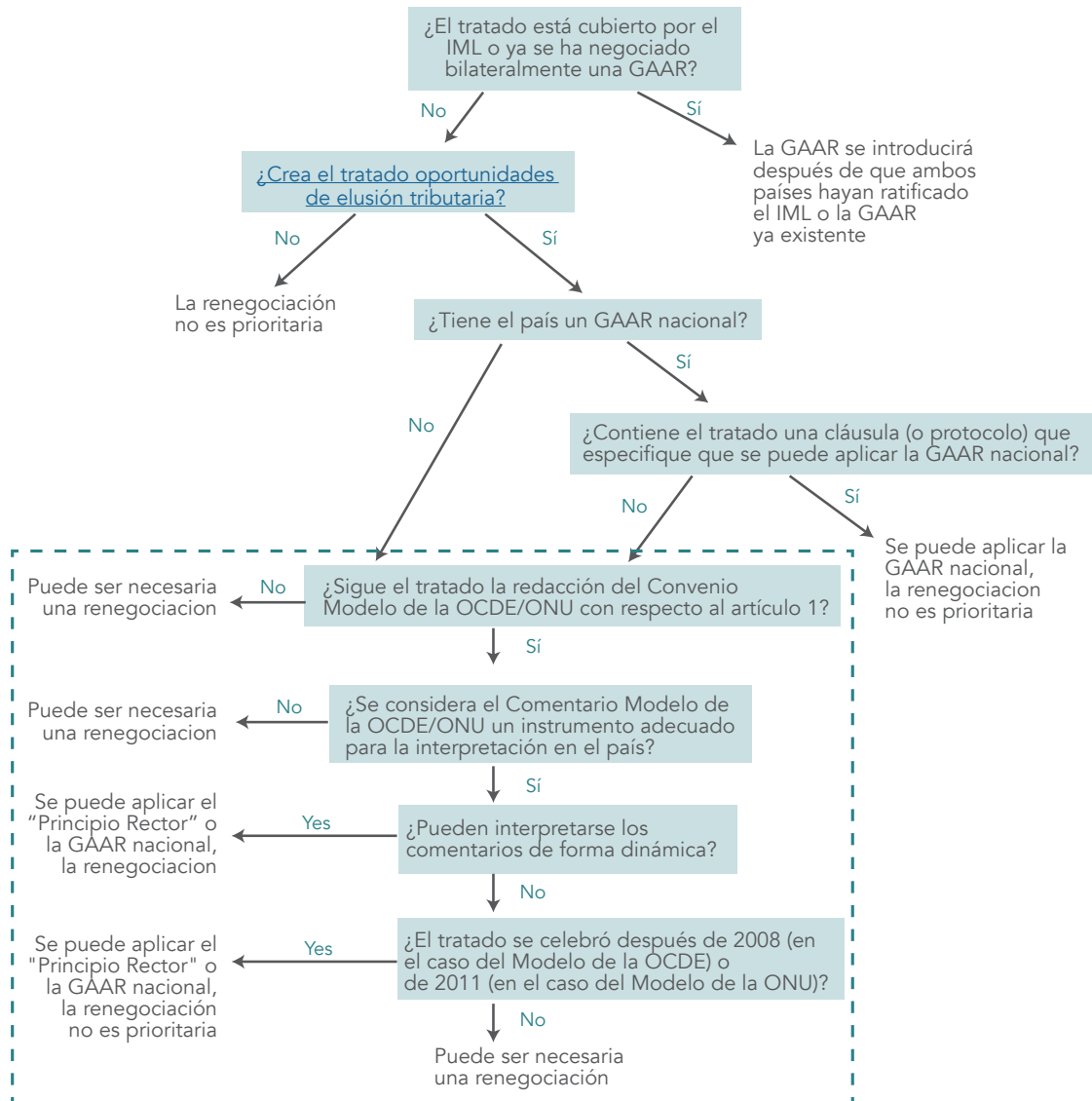
En resumen, aunque en algunos casos los países pueden recurrir a una alternativa a una cláusula GAAR específica, esto puede resultar difícil en muchas situaciones. Incluso si un país considera que puede denegar los beneficios del tratado basándose en uno de los métodos descritos en esta sección, puede ser aconsejable, por cortesía diplomática, notificar o consultar con el país socio antes de la aplicación de la GAAR nacional o del principio rector.

Algunos de los argumentos expuestos en esta sección son objeto de debate y crítica por parte de los académicos. Por lo tanto, no siempre es seguro que los tribunales estén de acuerdo con el camino seguido. Se puede encontrar una exposición más extensa de estas cuestiones en el Portafolio Práctico de las Naciones Unidas sobre la Protección de la Base Imponible de los Países en Desarrollo mediante el uso de Normas Generales Contra la Elusión<sup>44</sup>.

43 Comentario del artículo 1, párrafo 10, del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE de 1992.

44 Arnold, "Protección de la Base Imponible de los Países en Desarrollo Mediante el Uso de Normas Generales Contra la Elusión," 51–67.

**Figura 1** Evaluación de los tratados fiscales que deben renegociarse bilateralmente para protegerlos de la elusión tributaria



### 2.2.3 Introducción de una GAAR en el tratado frente a la renegociación de otras cláusulas

Si, basándose en las consideraciones expuestas anteriormente, un país determina que uno de sus tratados debe renegociarse, la introducción de una GAAR puede no ser la única opción para mitigar ese riesgo. Otras opciones son renegociar un tratado para que sea menos favorable en comparación con sus tratados con otros países o en comparación con su legislación nacional, reduciendo así el riesgo de la búsqueda de un tratado más favorable, o rescindir el tratado. La India, por ejemplo, renegó sus tratados que eran vulnerables por la búsqueda de un tratado más favorable (principalmente los celebrados con Mauricio y Singapur) ya antes de introducir una GAAR, modificando la cláusula relativa a la imposición de las ganancias de capital para que fuera como las cláusulas de los demás tratados de la India.

Si un país asume que en un proceso de renegociación es probable que sólo pueda obtener una de las dos concesiones de otro país (ya sea la GAAR o la modificación de otra cláusula para mitigar el riesgo), debe evaluar si la segunda opción puede ser más beneficiosa<sup>45</sup>.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que, si bien una medida de este tipo (por ejemplo, un aumento de las retenciones tributarias) reduce el incentivo de las empresas para dedicarse a la búsqueda de un tratado más favorable, también puede aumentar la carga de las empresas que son auténticas residentes del país socio.

Sólo debe considerarse la posibilidad de rescindir un tratado si todas las relaciones económicas con el país socio pueden atribuirse en esencia a la búsqueda de un tratado más favorable.

---

45 Arnold, 156.

# 3.

## Evaluación de riesgos

La evaluación del riesgo de elusión tributaria es pertinente tanto para la decisión relativa a la necesidad de una GAAR como para la identificación de los casos a los que podría aplicarse una GAAR. Cuando un país dispone de información insuficiente en uno de los ámbitos, el marco puede señalar las áreas en las que puede mejorarse la capacidad de control.

La evaluación de riesgos consta de tres grandes áreas, que, sin embargo, están interrelacionadas entre sí.

- 1) Conocimiento sobre el comportamiento/los regímenes
- 2) Indicadores agregados sobre el comportamiento de los contribuyentes
- 3) Supervisar en qué medida el sistema tributario incentiva a los contribuyentes a participar en la elusión tributaria

**Figura 2** Tres áreas de evaluación de riesgos



Fuente: Los autores

Llevar a cabo y combinar los tres métodos de evaluación de riesgos puede ayudar con una asignación eficiente de la capacidad de auditoría:

Considere que a través de uno de los métodos descritos en la sección 3.1 a continuación, la administración tributaria del país X adquiere conocimiento sobre un esquema de elusión tributaria en forma de una descripción genérica. Por ejemplo, se entera de la administración tributaria en el país Y, que las empresas habían utilizado el tratado entre el país Y y el país Z para evitar el impuesto a las ganancias de capital. Luego, la administración tributaria del país X debe evaluar si este tipo de esquema también puede estar presente en el país X. Para hacerlo, puede considerar indicadores agregados como los descritos en la sección 3.2 (¿se refleja el patrón en los datos de inversión extranjera?) y análisis legal (¿en qué medida el tratado entre el país X y el país Z presenta riesgos de búsqueda de tratados similares a los del tratado entre Y y Z?).

Considere otro ejemplo en el que el punto de partida sea diferente: si una administración tributaria detecta ciertos patrones en los flujos de inversión o tiene conocimiento sobre los incentivos para la elusión tributaria que plantean sus propias leyes y tratados tributarios, puede dirigir su búsqueda de posibles esquemas de elusión tributaria en esta dirección.

### 3.1 Adquisición de conocimientos sobre esquemas de elusión tributaria

Las GAAR son más útiles para los nuevos tipos de comportamiento de elusión, para los que aún no se han desarrollado normas específicas contra el abuso. Sin embargo, la cuestión es cómo identificar estos comportamientos cuando se producen. Básicamente, se pueden considerar cinco fuentes de información:

- casos de elusión tributaria en otros países, incluida la información pública producida por esos países en relación con la elusión tributaria y su impacto;
- descripciones genéricas de esquemas de elusión tributaria realizadas por organizaciones internacionales y académicas;
- intercambios confidenciales con otras autoridades tributarias;
- divulgación obligatoria/voluntaria;
- la infraestructura tecnológica, jurídica y de control general de la administración tributaria, y la evaluación de riesgos basada en determinados distintivos de riesgo.

### 3.1.1 Casos de elusión tributaria en otros países

Una primera forma de conocer las prácticas de elusión tributaria que afectan a un país podría ser estudiar las experiencias de otros países. Las administraciones tributarias y los responsables políticos pueden estudiar las sentencias de los tribunales de otros países en las que se ha invocado una GAAR o las descripciones de los planes de elusión tributaria que las administraciones tributarias de otros países publican en su sitio web. Posteriormente, se puede evaluar si los contribuyentes tienen un comportamiento similar en su propia jurisdicción (utilizando los métodos descritos en las secciones [3.2](#) y [3.3](#))<sup>46</sup>.

Por supuesto, el hecho de que un país identifique un determinado comportamiento como elusión tributaria no significa que otro país deba interpretar necesariamente el caso de la misma manera o que incluso sea probable que ese caso se plantee en otro país. Los esquemas de elusión pueden depender de las particularidades de la legislación tributaria y de las estructuras económicas del país en cuestión. Por ejemplo, el uso de un determinado tipo de entidad jurídica puede estar motivado por un propósito de elusión tributaria en un país, pero puede ser legítimo (o simplemente irrelevante) en otro. No obstante, un ejercicio comparativo podría proporcionar indicaciones útiles sobre el alcance de la elusión tributaria que prevalece en el país.

**Tabla 3 Países que facilitan información sobre los planes de planificación tributaria agresiva de forma pública**

País	Nombre	Referencia / Enlace
Australia	Esquemas de elusión tributaria para tener en cuenta	<a href="https://www.ato.gov.au/general/tax-planning/tax-avoidance-schemes-to-watch-out-for/">https://www.ato.gov.au/general/tax-planning/tax-avoidance-schemes-to-watch-out-for/</a>
Chile	Catálogo de Esquemas Tributarios	<a href="https://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/index.html">https://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/index.html</a>
Reino Unido	Esquemas de elusión de impuestos que el HMRC cree que se utilizan para evitar el pago de impuestos adeudados	<a href="https://www.gov.uk/government/collections/tax-avoidance-schemes-currently-in-the-spotlight">https://www.gov.uk/government/collections/tax-avoidance-schemes-currently-in-the-spotlight</a>

46 Actualmente, el CIAT y GLOBTAXGOV desarrollan una base de datos sobre casos de impuestos internacionales.

**Tabla 4 Bases de datos de sentencias en las que se invocó una GAAR**

País	Nombre	Referencia / Enlace
Australia	Base de Datos Jurídica de la Oficina Tributaria Australiana, busque "Parte IVA"	<a href="https://www.ato.gov.au/Law/#Law">https://www.ato.gov.au/Law/#Law</a>

### 3.1.2 Informes públicos sobre esquemas de elusión tributaria

Las organizaciones internacionales, como el CIAT, la OCDE, la ONU y la Plataforma para la Colaboración en Materia Tributaria publican con

frecuencia informes que describen esquemas de planificación tributaria que potencialmente podrían caer dentro del alcance de las reglas contra la elusión.

**Tabla 5 Fuentes públicas con descripciones de esquemas de elusión tributaria**

Organización	Referencia / Enlace	Año	Países referenciados	Idiomas disponibles
CIAT	<a href="#">Manual de Control del Planeamiento Tributario Internacional</a>	2007	2007: Argentina, Brasil, Canadá, Chile, México	Inglés, español
CIAT	Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional (actualización del manual del 2007)	Capítulos a publicarse a partir del 2022	Países miembros del CIAT	Inglés, español
OCDE	<a href="#">Model Convention Commentary and Reports related to the Model Tax Convention</a>	2017		Inglés
ONU	<a href="#">Model Convention Commentary</a>	2017		Inglés
ONU	<a href="#">United Nations handbook on selected issues in protecting the tax base of developing countries</a>	2017		Inglés
OCDE	<a href="#">Tax and Development Case Studies</a>	2020	Zambia	
OCDE	<a href="#">Reportes finales BEPS</a>	2015		Inglés, español, francés

Organización	Referencia / Enlace	Año	Países referenciados	Idiomas disponibles
Plataforma de Colaboración en Materia Tributaria	<a href="#">Tributación de las transferencias indirectas transnacionales: Una guía práctica</a>	2020	China, India, Perú, Uganda, Estados Unidos	Inglés, español y francés
South African Revenue Service (SARS)	<a href="#">Discussion Paper on Tax Avoidance and section 103 of the Income Tax Act, 1962 (Act No. 58 of 1962)</a>		Sudáfrica y referencias a Australia, Nueva Zelanda, España, Reino Unido y Estados Unidos	Inglés

### 3.1.3 Intercambios confidenciales con los países

Los intercambios confidenciales con otros países pueden utilizarse para obtener descripciones más detalladas de los casos de elusión tributaria o información relevante para un determinado contribuyente que opera en ambas jurisdicciones.

La Base de Datos confidencial del CIAT sobre casos transnacionales se ha creado para compartir experiencias sobre casos de elusión tributaria entre administradores tributarios<sup>47</sup>. Además, el CIAT organiza reuniones y talleres para facilitar el intercambio entre administradores tributarios<sup>48</sup>.

Los países miembros del Foro sobre Administración Tributaria de la OCDE pueden intercambiar este

tipo de información a través del Grupo de Trabajo Internacional Conjunto sobre Inteligencia y Colaboración Compartida (JITSIC)<sup>49</sup>.

Un recurso útil a tener en cuenta para implementar intercambios confidenciales relacionados con información sobre contribuyentes específicos es el Manual del CIAT sobre Intercambio de Información<sup>50</sup>.

### 3.1.4 Normas de divulgación

Algunos países se basan en normas que obligan a los intermediarios (como los asesores tributarios o los contables) o a los contribuyentes a informar a las autoridades tributarias cuando se crean determinados planes, que no necesariamente equivalen a una elusión tributaria, pero que tienen

47 <https://www.ciat.org/transnational-cases/?lang=en>

48 <https://www.ciat.org/redes/>

49 <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/about/jitsic/>, <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/about/>

50 CIAT, "Manual del CIAT para Implementar y Realizar el Intercambio de Información" (Panamá: CIAT, 2006), [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTécnicos/Ingles/2006\\_CIAT\\_manual\\_information\\_exchange.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTécnicos/Ingles/2006_CIAT_manual_information_exchange.pdf).

ciertas características comunes a los planes de elusión. El Reino Unido, Sudáfrica y Portugal<sup>51</sup>, entre otros países, cuentan con estas “normas de información obligatoria” desde hace muchos años. Más recientemente, la Directiva “DAC6” de la UE ha ordenado a todos los miembros de la UE que introduzcan normas de divulgación obligatoria<sup>52</sup>.

Estas normas se describen ampliamente en el informe de la OCDE sobre la Acción 12 de BEPS<sup>53</sup>. Una evaluación de las condiciones en las que la introducción de normas de divulgación obligatoria es beneficiosa queda fuera del alcance de este conjunto de herramientas. En general, el aumento de la carga administrativa para las empresas, los asesores y la administración debe sopesarse contra los beneficios derivados de una mayor información.

Además de (o en lugar de) las normas de divulgación obligatoria, los países pueden ofrecer la posibilidad de que los contribuyentes divulguen voluntariamente los planes de elusión tributaria. Australia, por ejemplo, ofrece varios procedimientos para que los contribuyentes y los profesionales de la fiscalidad comuniquen voluntariamente la información:

- un “formulario de denuncia” y un número de teléfono, donde los contribuyentes puedan informar si un asesor fiscal les ha ofrecido un esquema de elusión tributaria<sup>54</sup>;
- la posibilidad de que los contribuyentes informen de que están implicados en un esquema de elusión antes de que se haya realizado una investigación, a cambio de una reducción de las sanciones<sup>55</sup>;
- posibilidad de que los profesionales de la fiscalidad informen sobre las tramas de elusión tributaria que encuentren en su práctica<sup>56</sup>.

### 3.1.5 Características de los sistemas de elusión tributaria

Incluso en ausencia de normas de divulgación obligatorias, puede ser posible utilizar los rasgos distintivos de las estructuras de elusión que normalmente darían lugar a una obligación de notificación para identificar posibles esquemas de elusión tributaria en la información de la que ya disponga la autoridad fiscal.

51 OCDE, *Normas de Divulgación Obligatoria, Acción 12 - Informe Final de 2015* (París: OECD Publishing, 2015), 25, <https://doi.org/10.1787/9789264241442-en>.

52 Consejo Europeo, “Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, por la que se Modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que Respecta al Intercambio Automático Obligatorio de Información en el Ámbito de la Fiscalidad en Relación con los Acuerdos Transfronterizos Notificables,” ST/7160/2018/INIT § (2018), párr. 1(2), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32018L0822>.

53 OCDE, *Normas de Divulgación Obligatoria, Acción 12 - Informe Final de 2015*.

54 <https://www.ato.gov.au/General/Tax-planning/Report-schemes-and-promoters/>

55 <https://www.ato.gov.au/General/Tax-planning/Report-schemes-and-promoters/>

56 <https://www.ato.gov.au/General/Tax-planning/Tax-professionals--Protecting-your-clients-and-practice/>

Estos rasgos distintivos se describen en el informe de la Acción 12 de BEPS<sup>57</sup>:

- un contribuyente incurre en una cantidad importante de pérdidas (en comparación con contribuyentes similares o en comparación con otros años);
- regalos de alto valor;
- arrendamientos de alto valor;
- transacciones con jurisdicciones de baja imposición o poco transparentes;
- diferencias importantes entre los beneficios declarados en la contabilidad financiera y los declarados a efectos fiscales (diferencias contables-tributarias).

Las operaciones en las que se invocan las ventajas de un tratado que puede provocar un riesgo de búsqueda de un tratado o regla más favorable (véase la [sección 3.3.2](#)), así como las operaciones con entidades situadas en zonas económicas especiales, podrían ser elementos adicionales para tener en cuenta.

Si una parte importante de las operaciones que generan pérdidas o beneficios se realiza con partes vinculadas, es decir, empresas que están relacionadas con el contribuyente en cuestión a través de vínculos de propiedad directos o indirectos, el riesgo de elusión tributaria podría ser mayor.

Es importante señalar que ninguna de estas características por sí sola puede probar suficientemente un esquema de elusión y una autoridad fiscal nunca debe decidir aplicar una GAAR únicamente porque una de estas características esté presente. No obstante, pueden servir para seleccionar casos para una evaluación más profunda y para una investigación detallada que haga aplicable una GAAR.

### 3.2 Indicadores de elusión tributaria en datos macro y micro

En los últimos años, las organizaciones internacionales y los investigadores han desarrollado métodos relativamente sofisticados para aproximarse a la medida en que los países se ven afectados por la elusión tributaria *internacional*, es decir, por esquemas que

57 OCDE, *Normas de Divulgación Obligatoria, Acción 12 - Informe Final de 2015*, 45–47.

implican transacciones transfronterizas<sup>58</sup>. Estos métodos se basan generalmente en las cuentas financieras de las empresas multinacionales (EMN), o en estadísticas disponibles públicamente, como las estadísticas de las filiales extranjeras y los datos de la inversión extranjera directa. Las cuentas financieras suelen estar disponibles en los registros nacionales o en el sitio web de la Comisión de Valores de Estados Unidos (SEC) en el caso de las empresas que cotizan en las bolsas de Estados Unidos, y se recopilan en bases de datos comerciales como la base de datos Orbis de Bureau van Dijk (véase la Tabla 6).

Las estadísticas de la IED pueden mostrar, por ejemplo, si existe una elevada proporción de jurisdicciones de baja imposición en el total de las inversiones entrantes y/o salientes de un país, lo que puede ser un indicador de los planes de elusión tributaria<sup>59</sup>. Algunas bases de datos sobre la IED distinguen entre la IED financiada con deuda y con capital. Una proporción elevada de deuda en comparación con la financiación de capital en los flujos de inversión extranjera

directa entrante puede indicar un mayor riesgo de elusión tributaria, ya que en la mayoría de los países la financiación de la deuda recibe un trato más favorable desde el punto de vista fiscal que la financiación de capital. La organización no gubernamental “La Red de Justicia Fiscal” ha desarrollado una herramienta en la que los países pueden evaluar los riesgos de evasión y elusión tributaria basándose en indicadores agregados<sup>60</sup>.

En el contexto de los tratados tributarios, los datos sobre la IED también pueden ayudar a decidir si un tratado es vulnerable a la búsqueda de un tratado más favorable y si es aconsejable incluir una norma contra la elusión. Si las inversiones procedentes del país en cuestión son escasas, es probable que el tratado no presente un riesgo elevado de búsqueda de un tratado más favorable. Si hay grandes flujos de inversión procedentes del país socio, la probabilidad de la búsqueda de un tratado más favorable es mayor, aunque esto no es un indicador suficiente de dicha búsqueda, ya que todos los flujos podrían ser auténticos. Algunos países publican las denominadas ‘estadísticas de

58 Richard Bolwijn, Bruno Casella, y Davide Rigo, “Un Enfoque Basado en la IED para Medir la Escala y el Impacto Económico de BEPS,” *Empresas Transnacionales* 25, no. 2 (2018): 107–43; Grupo del Proyecto de Brechas Fiscales FISCALIS, “EL CONCEPTO DE LAGUNAS FISCALES Informe II: Metodologías de Estimación de la Brecha del Impuesto de Sociedades” (Bruselas: Comisión Europea, 2018), [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2018-11/taxation\\_papers\\_73\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-11/taxation_papers_73_en.pdf); OCDE, *Medición y Seguimiento de BEPS, Acción 11 - Informe Final de 2015* (París: OECD Publishing, 2015); Thomas R Tørsløv, Ludvig S Wier, y Gabriel Zucman, “Los Beneficios Perdidos de las Naciones” (Oficina Nacional de Investigación Económica, 2020).

59 Bolwijn, Casella, y Rigo, “Un Enfoque Basado en la IED para Medir la Escala y el Impacto Económico de BEPS”.

60 <https://iff.taxjustice.net/#/>

entidades con fines especiales' (EFE), desglosadas por pares de países<sup>61</sup>. Una cantidad elevada de inversiones de EFE recibidas de un país socio del tratado es (aunque por sí misma tampoco es suficiente) un indicador más preciso de la búsqueda de un tratado más favorable que una cantidad generalmente elevada de inversiones recibidas.

Desde hace poco, los informes país por país (CbCR) constituyen otra fuente de datos útil. Estos informes contienen, entre otros, datos sobre los pagos de impuestos, los beneficios, los activos y los empleados de los grupos de empresas multinacionales desglosados por países. Las administraciones tributarias de los países que participan en el proyecto BEPS recogen estos informes de las sedes de las EMN y los intercambian con otras administraciones tributarias en las que operan las EMN. El Manual de la OCDE sobre la Evaluación Efectiva del Riesgo Fiscal hace referencia a métodos para calcular los riesgos de elusión tributaria basados en los datos contenidos

en los informes país por país<sup>62</sup>. Además, la OCDE publica estadísticas agregadas de los informes país por país<sup>63</sup>. Éstas pueden ser utilizadas por los países que no reciben CbCR de otros países. Los investigadores han desarrollado métodos para aproximar la cantidad de ingresos impositivos perdidos por un país basándose en las estadísticas agregadas de CbCR<sup>64</sup>. Sin embargo, actualmente la OCDE informa de varios problemas en los datos, entre ellos las discrepancias en las definiciones aplicadas por las distintas EMNs que presentan informes<sup>65</sup>. Estas cuestiones deben estudiarse junto con los datos analizados.

Para una descripción más completa de todas las fuentes de datos consideradas en esta sección y su utilidad para evaluar los riesgos de elusión tributaria, véase el informe de la Acción 11 de BEPS publicado por la OCDE<sup>66</sup>.

Es importante señalar que ninguno de los métodos y datos utilizados puede demostrar directamente si una empresa o un individuo elude impuestos.

61 Las estadísticas de IED de la OCDE separan los flujos de IED en un componente de EPE y otro de no EPE: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=64194>. Además, el Ministerio de Comercio español distingue las sociedades instrumentales en las estadísticas de IED: [http://datainvex.comercio.es/principal\\_invex.aspx](http://datainvex.comercio.es/principal_invex.aspx)

62 OCDE, "Información País por País: Manual de Evaluación del Riesgo Fiscal Efectivo" (París: OCDE, 2017).

63 [https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CBCR\\_TABLEI](https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=CBCR_TABLEI)

64 Kimberly A Clausing, "¿Qué Tan Grande es el Traslado de Beneficios?," *Disponible en SSRN 3503091*, 2020.

65 OCDE, "Aviso Importante Sobre las Limitaciones de las Estadísticas del Informe por Países" (OCDE, 2020), <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/anonymised-and-aggregated-cbcr-statistics-disclaimer.pdf>.

66 OCDE, *Medición y Seguimiento de BEPS, Acción 11 - Informe Final de 2015*.

Sin embargo, son indicadores de riesgo y, por lo tanto, pueden ayudar a tomar decisiones, como, por ejemplo, si la introducción de una GAAR es útil, o qué tipo de contribuyentes hay que vigilar más de cerca.

En contraste con la creciente sofisticación de los métodos para aproximar las cantidades de elusión tributaria internacional, en la actualidad (según el conocimiento de los autores) no hay herramientas

disponibles para estimar el alcance global de los esquemas de elusión tributaria doméstica por los que se ve afectado un país. Los esfuerzos del CIAT y del FMI, por ejemplo, se han centrado más bien en la estimación de la evasión ilegal del impuesto de sociedades en un contexto nacional que en la estimación de la elusión tributaria de las empresas<sup>67</sup>.

67 Miguel Pecho Trigueros, Fernando Pelaez Longinotti, y Jorge Sánchez Vecorena, "Estimación del Incumplimiento Tributario en América Latina: 2000 - 2010" (Panamá: CIAT, 2012), [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2012/2012\\_WP\\_3\\_non-compliance\\_pecho\\_pelaez\\_vecorena.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2012/2012_WP_3_non-compliance_pecho_pelaez_vecorena.pdf); Junji Ueda, *Estimación de la Brecha del Impuesto de Sociedades: La Metodología RA-GAP* (Fondo Monetario Internacional, 2018), <https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/TNM/2018/tnm1802.ashx>.

**Tabla 6 Conjuntos de datos utilizados para la evaluación del riesgo de elusión tributaria internacional**

Tipo de datos	Nivel	Referencias	Años (disponibles a partir de 2021)
Cuentas de empresas	A nivel de empresa	<a href="#">Orbis</a>	1999-2021
		Cuentas archivadas en registros nacionales o <a href="#">en la Comisión de Bolsa y Valores de los Estados Unidos de América</a> (para empresas que cotizan en las bolsas de valores de los Estados Unidos de América)	Varios
Estadísticas bilaterales de IED	Agregado	<a href="#">FMI ECID</a>	2009-2019
		<a href="#">UNCTAD</a> <sup>68</sup>	2001-2012
		<a href="#">OCDE</a>	2013-2019 (BMD4) <sup>69</sup>
			2003-2012 (BMD3)
Estadísticas bilaterales de IED-EFE	Agregado	Organismos nacionales de estadística (por ejemplo, <a href="#">Colombia</a> )	Varios (por ejemplo, Colombia 1994-2020)
		<a href="#">OCDE</a>	2013-2019
Estadísticas de las Filiales Extranjeras	Agregado	Organismos nacionales de estadística (por ejemplo, <a href="#">España</a> )	Varios (por ejemplo 1995-2019 para España)
		<a href="#">OCDE AEMN</a>	2008-2019
		<a href="#">Oficina de Análisis Económico de los Estados Unidos de América (EE. UU. O.A.E.)</a>	1982-2019
Informes por países	A nivel de empresa	Disponible para las administraciones tributarias que participan en la Acción 13 de BEPS	2016-2021
	Agregado	<a href="#">OCDE</a>	2016-2017
		<a href="#">Servicio de Impuestos Internos de los Estados Unidos de América</a>	2016-2018

68 Sólo accesible a través del Archivo de Internet ([web.archive.org](http://web.archive.org))

69 BMD se refiere a la "Definición de Referencia". Desde 2013, la OCDE recoge los datos de la IED según una definición más reciente, lo que significa que los datos anteriores y posteriores a 2013 pueden no ser directamente comparables.

### 3.3 Análisis jurídico de los incentivos para la elusión tributaria

#### 3.3.1 Riesgos en la legislación fiscal nacional

Por lo general, cabe suponer que las oportunidades de elusión tributaria son mayores en los sistemas tributarios más complejos<sup>70</sup>. Cuanto más intentan las leyes tributarias acomodar las diferentes situaciones en las que pueden encontrarse los contribuyentes, mayor es el incentivo para que éstos simulen situaciones que les procuren un trato fiscal más favorable.

Es importante mencionar que estas complejidades no son intrínsecamente malas. Más bien, pueden ser necesarias para gravar a los ciudadanos según su capacidad de pago, o para utilizar el sistema fiscal para favorecer determinados objetivos económicos y sociales. Pensemos, por ejemplo, en un sistema fiscal muy sencillo que sólo exija a cada ciudadano, por muy rico o pobre que sea, el pago de una cantidad fija de \$1000 dólares al año. Un sistema de este tipo no necesita una GAAR, ya que la norma es muy clara y difícil de evitar. Sin embargo, podría decirse que este sistema no es muy justo, ya que los ciudadanos más pobres estarían obligados a pagar una parte mucho mayor de sus ingresos en comparación con los ciudadanos más ricos.

La complejidad de un código fiscal no es fácil de medir y depende mucho del contexto. Sin embargo, conocer la historia y la evolución del código fiscal de un país puede permitir analizar si la complejidad del sistema fiscal está aumentando o disminuyendo. Además, cuando un país planea cualquier reforma que pueda aumentar la complejidad del código fiscal (por ejemplo, pasar de una estructura de tipos fijos a una progresiva o introducir más incentivos especiales para determinados sectores empresariales o tipos de actividades), puede merecer la pena considerar la posibilidad de acompañar la reforma con la introducción de una GAAR.

Los riesgos surgen especialmente cuando situaciones, que pueden considerarse similares desde una perspectiva económica, reciben un tratamiento diferente a efectos tributarios. Un ejemplo común es la diferenciación entre deuda y capital. En muchos países, los intereses pagados por la deuda contraída son un gasto deducible, mientras que los dividendos pagados como contrapartida de las acciones no lo son. Por lo tanto, desde el punto de vista fiscal, es ventajoso que una empresa se financie con fondos propios en lugar de con deuda. Aunque existen diferencias significativas entre la deuda y los fondos propios, tienen similitudes desde el punto de vista económico (ambos son formas de aportar

70 Kate Krause, "La Complejidad Fiscal: ¿Problema u Oportunidad?," *Revista de Finanzas Públicas* 28, no. 5 (1 de septiembre de 2000): 395–414, <https://doi.org/10.1177/109114210002800501>.

capital a una empresa). Cuando operaciones económicamente similares tienen tratamientos tributarios diferentes, pueden surgir riesgos de elusión tributaria.

### 3.3.2 Riesgos en las redes de tratados tributarios

Como se explica en la [sección 2.2.1](#), los tratados de un país pueden correr el riesgo de ser objeto de la búsqueda de un mejor tratado o una mejor norma. ¿Cómo puede un país evaluar cuáles de sus tratados son más vulnerables a la búsqueda de un mejor tratado o de una mejor norma?

#### Vulnerabilidad a la búsqueda del tratado mas favorable

Cuando un inversor invierte en un país extranjero, un tratado fiscal suele crear un trato favorable en comparación con las normas tributarias nacionales del país extranjero que se le aplicarían en ausencia de un tratado fiscal. Una situación típica puede ser que, mientras que las normas del sistema fiscal nacional impondrían impuestos del 30% sobre los pagos de dividendos, intereses o cánones al inversor extranjero, un tratado fiscal puede reducir estos tipos al 10%.

El hecho de que un tratado fiscal sea vulnerable para un esquema de elusión tributaria depende esencialmente de la magnitud de la tentación que crea para que los inversores de terceros países intenten beneficiarse de él. Esto depende de:

- en qué medida el tratado limita los derechos de imposición de un país anfitrión: por ejemplo, si reduce los tipos de retención al 0% o sólo al 15% o hasta qué punto el tratado permite la recaudación del impuesto sobre las ganancias de capital en la fuente o sólo en residencia. Martin Hearson, del Centro Internacional de Impuestos y Desarrollo (ICTD), ha desarrollado un indicador para la “restricción del derecho a la imposición en la fuente” de un tratado fiscal<sup>71</sup>;
- en el caso de que el país haya celebrado pocos convenios tributarios y no con todos los socios económicos importantes: en qué medida los convenios tributarios son más beneficiosos que la legislación nacional que el país aplica a las transacciones internacionales, por ejemplo, si aplica tasas de retención elevadas a los pagos salientes o si grava las transferencias de acciones en la fuente;

71 Los resultados de la mayoría de los tratados celebrados por países no pertenecientes a la OCDE pueden consultarse en: <https://www.treaties.tax/>.

- en caso de que el país haya suscrito muchos tratados tributarios, incluyendo a los principales socios económicos: si el tratado restringe los derechos de imposición en la fuente más que los tratados celebrados con otros países, por ejemplo, si los tipos de retención son significativamente más bajos que los incluidos en otros tratados, puede haber un incentivo para que los contribuyentes utilicen este tratado con fines de búsqueda de un tratado más favorable;
- si el país asociado al tratado exige las rentas extranjeras o sólo proporciona un crédito. En este último caso, el riesgo de la búsqueda de un tratado más favorable es menor. A veces, los países que normalmente conceden un crédito tienen un régimen especial de sociedad instrumental, que permite a los beneficiarios beneficiarse de una exención fiscal o de la renta extranjera. Si el país socio del tratado tiene un régimen de este tipo, el riesgo de búsqueda de un tratado más favorable debe considerarse mayor.

### **Vulnerabilidad a la búsqueda de una norma más favorable**

La vulnerabilidad de un tratado a la búsqueda de una norma más favorable depende esencialmente de si existe una gran discrepancia en los beneficios de los distintos tipos de transacciones (por ejemplo, si los servicios técnicos están gravados al 0% y los cánones al 20%). Si este es el caso, un contribuyente puede intentar declarar un pago de forma que minimice la retención fiscal aplicable (por ejemplo, alegando que un pago de cánones era en realidad un pago por servicios técnicos). Si los diferentes tipos de retención son más uniformes, el riesgo de “búsqueda de una norma más favorable” es menor.

# 4.

## Gestión de la introducción de la GAAR

### 4.1 Introducción de una GAAR nacional

#### 4.1.1 Proceso de consulta

Es aconsejable organizar un proceso de consulta pública antes de la introducción formal de una GAAR o antes de realizar modificaciones importantes en la norma. Este proceso puede aumentar la legitimidad percibida de la GAAR. También puede generar información importante sobre el impacto de los diferentes diseños de GAAR en los ingresos impositivos y las prácticas comerciales del país. Potencialmente, el debate que crea un proceso de este tipo entre la comunidad fiscal de un país puede cumplir ya algunos de los propósitos de la GAAR al concienciar de que ciertos tipos de elusión tributaria pueden dejar de ser aceptados. Esto podría llevar al desmantelamiento de algunas estructuras tributarias evasivas antes de la introducción formal de una GAAR.

Así pues, una consulta pública puede tener lugar en tres momentos diferentes:

- 1) en relación con la decisión de introducir o no una GAAR;
- 2) en relación con la decisión de cómo debe redactarse la GAAR;
- 3) respecto a la decisión de cómo modificar una GAAR ya existente.

El primer caso es menos importante que los demás, ya que, como se ha señalado en la [sección 2](#), la conveniencia o no de introducir una GAAR depende en gran medida de cómo se redacte la norma y se aplique en la práctica.

El borrador de la norma o la propuesta de modificación elaborada por el ministerio de finanzas (o un organismo alternativo encargado de la redacción legislativa), incluidos los borradores de las orientaciones adicionales, debe difundirse y

debe invitarse a las partes interesadas a formular comentarios. Por ejemplo, antes de modificar su ley GAAR de 2006, el Servicio de Recaudación de Impuestos de Sudáfrica hizo circular un informe en el que se detallaban las razones para abordar la elusión tributaria, las descripciones de algunos esquemas de interés y un borrador de la nueva norma, junto con la invitación a las partes interesadas para que presentaran sus comentarios<sup>72</sup>.

Es importante dar suficiente publicidad a la oportunidad de presentar comentarios entre la comunidad fiscal y dar a las partes interesadas tiempo suficiente para responder (aproximadamente de 3 a 6 meses).

Otra buena práctica es hacer públicos todos los comentarios recibidos (por ejemplo, en el sitio web de la administración tributaria), lo que puede estimular el debate entre los distintos comentaristas<sup>73</sup>. La publicación también puede disuadir a los comentaristas de hacer afirmaciones exageradas o abiertamente interesadas (como, por ejemplo, que un sector pida una exención específica de la norma). Las partes interesadas deben saber de antemano que sus comentarios se publican al final del proceso.

Además de las presentaciones formales por escrito, pueden celebrarse seminarios en los que los funcionarios de la administración tributaria o del ministerio de finanzas discutan los proyectos de GAAR con las partes interesadas de manera más informal. En general, estos seminarios deberían estar abiertos al público. Se pueden enviar invitaciones específicas para garantizar que los miembros de los siguientes grupos estén al tanto de la oportunidad:

- representantes de las empresas;
- jueces;
- académicos;
- abogados tributarios;
- contadores;
- grupos de la sociedad civil que trabajan en el ámbito de la tributación.

72 Servicio de Recaudación de Impuestos de Sudáfrica (SARS), "Documento de Debate Sobre la Elusión tributaria y el Artículo 103 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1962 (Ley No. 58 de 1962)," 2005, <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/DiscPapers/LAPD-LPrep-DP-2005-01-Discussion-Paper-Tax-Avoidance-Section-103-of-Income-Tax-Act-1962.pdf>.

73 Véanse, por ejemplo, las actas de los procesos de consulta pública celebrados en el Marco Inclusivo de BEPS de la OCDE: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm>

Es aconsejable que los funcionarios públicos estén bien preparados en cuanto a los argumentos que suelen plantearse en estos procesos de consulta. Algunos de los argumentos que suelen presentarse se mencionan en la sección 2 anterior. La literatura académica citada en esa sección puede servir de apoyo para una preparación más amplia.

En el pasado, algunos países han “externalizado” el proceso de consulta encargando a un comité dirigido por personas ajenas al gobierno la organización del proceso: En el Reino Unido, un comité de la GAAR dirigido por un abogado tributario y compuesto por miembros del mundo académico, judicial y empresarial, celebró consultas con diferentes partes interesadas a lo largo de aproximadamente un año<sup>74</sup>. El comité elaboró un informe en el que se recomendaba la introducción de una GAAR y se sugería un texto, así como orientaciones adicionales que el Ministerio podría publicar de forma paralela. Un proceso similar tuvo lugar en la India, donde un comité con una composición mixta del gobierno y el mundo académico elaboró un informe<sup>75</sup>.

Un riesgo de la fuerte participación del sector privado y de la “externalización” del proceso a una parte externa podría ser la creación de una mayor expectativa de que los resultados de dicho proceso sean adoptados por la administración

tributaria. El resultado podría ser la sugerencia/adopción de una GAAR demasiado “favorable a las empresas”. Sin embargo, la ventaja general de obtener información valiosa a lo largo del proceso puede ampliarse y podrían superarse los posibles problemas de desconfianza entre la administración y el sector privado.

#### 4.1.2 Redacción de un memorando

Cuando se proponga una GAAR al órgano legislativo, sería aconsejable acompañar el proyecto de redacción con un memorando que explique las características importantes de las GAARs y las razones para adoptar determinada redacción. Dicho memorando puede facilitar el proceso legislativo y apoyar la interpretación posterior por parte de los tribunales. Dicho memorando podría incluir:

- [razones](#) por las que se introduce una GAAR;
- resultados del [proceso de evaluación de la elusión tributaria](#) (si procede);
- resumen del resultado del proceso de consulta (para indicar que todas las partes interesadas relevantes han estado involucradas);
- [prácticas / doctrinas internacionales](#), de las cuales se inspiró la formulación.

74 Graham Aaronson QC y otros, “Estudio GAAR: Estudio para Considerar si Debe Introducirse una Norma General Contra la Elusión en el Sistema Fiscal del Reino Unido,” 2011.

75 Parthasarathi Shome y otros, “Informe Final Sobre las Normas Generales Contra la Evasión (GAAR) en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 1961,” 2012, 13, [https://www.finmin.nic.in/sites/default/files/report\\_gaar\\_itact1961.pdf](https://www.finmin.nic.in/sites/default/files/report_gaar_itact1961.pdf).

## 4.2 Introducción de una GAAR en un tratado

Desde la publicación de los Modelos de Convenios de la ONU y la OCDE de 2017, una GAAR se ha convertido en una cláusula estándar para los tratados tributarios bilaterales. Además, dado que la aplicabilidad de una GAAR de tratado siempre se limita a un tratado específico, no debería ser necesario un amplio proceso de consulta pública como en el caso de una GAAR nacional. Sin embargo, un proceso de consulta podría tener sentido para el modelo de tratado general de un país o su estrategia de negociación de tratados tributarios. Se pueden encontrar consejos generales sobre la negociación de tratados tributarios en el “Conjunto de Herramientas de Negociación de Tratados Tributarios” publicado por la Plataforma de Colaboración en materia Tributaria<sup>76</sup>.

Dado que el modelo de convenio de la OCDE o de la ONU constituye la base de la mayoría de las negociaciones de los convenios tributarios, la introducción de una GAAR en el convenio no debería ser una cuestión controvertida cuando se celebra un nuevo convenio.

Sin embargo, muchos tratados ya vigentes no incluyen cláusulas antielusión o son menos exhaustivas (véase información del CIAT sobre cláusulas antielusión en los tratados para evitar la doble imposición, en los términos de las acciones 6 y 15 del plan de acción BEPS<sup>77</sup>).

En el caso de los tratados ya existentes, existen dos opciones:

- un país puede adherirse al Instrumento Multilateral (IML) desarrollado por el Marco Inclusivo BEPS de la OCDE. La ventaja es que se trata de un procedimiento estándar. Un país asociado puede haber incluido ya el tratado en la lista de tratados cubiertos. A partir de 2021, el proceso de adhesión al IML sigue abierto. Otra ventaja es que sólo hay un procedimiento de ratificación nacional, y no varios como en el caso de la renegociación de tratados individuales. Una desventaja de utilizar el IML para incluir cláusulas antielusión es que un país tendría que evaluar y formar una posición sobre otras cláusulas incluidas en el IML, también;

<sup>76</sup> [https://www.tax-platform.org/publications/PCT\\_Toolkit\\_Tax\\_Treaty\\_Negotiations\\_Online\\_Version](https://www.tax-platform.org/publications/PCT_Toolkit_Tax_Treaty_Negotiations_Online_Version)

<sup>77</sup> BEPS Monitoring Database, CIATData, 2022, <https://www.ciat.org/base-de-datos-monitoreo-beps/>

- como alternativa, un país puede renegociar los tratados individualmente para introducir una norma antielusión. Por ejemplo, México y España acordaron incluir una cláusula antielusión en su tratado fiscal antes de la publicación del IML (concretamente en 2015)<sup>78</sup>. Dado que las negociaciones requieren recursos administrativos, no se deberían solicitar renegociaciones individuales a todos los socios del tratado al mismo tiempo, sino siguiendo una [lista de prioridades basada en el riesgo](#).
- a partir del cual las declaraciones de impuestos pueden ser examinadas;
- a partir del cual los beneficios tributarios recibidos son relevantes a efectos de la GAAR;
- a partir de la cual los acuerdos/esquemas celebrados pueden ser relevantes a efectos de la GAAR.

Una GAAR puede introducirse en el sistema fiscal de un país de forma más o menos disruptiva para las prácticas existentes de los contribuyentes. Puede favorecerse una u otra opción en función del equilibrio entre el aumento de los ingresos y el clima de inversión. La siguiente sección muestra varias opciones para gestionar las diferentes cuestiones de tiempo y algunas consideraciones a favor o en contra. Gran parte de la información se basa en los debates sobre la introducción de una GAAR en la India<sup>79</sup>, donde, debido a las condiciones específicas, se optó por una forma mínimamente disruptiva (incluyendo disposiciones de protección de derechos adquiridos). Antes de optar por una vía mínimamente disruptiva, debe evaluarse cuidadosamente si existen tales condiciones en el país en cuestión.

### 4.3 Consideraciones de tiempo

Cuando se introduce una GAAR en el sistema fiscal de un país, es necesario coordinar varios momentos en el tiempo. Esto es lo que suele ocurrir con cualquier norma fiscal. Sin embargo, puede haber algunas cuestiones que son específicas de las GAAR, como se analiza en esta sección. Los momentos relevantes son el momento:

- del anuncio;
- de la promulgación;
- de la entrada en vigor;

78 Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación (Spain), "Protocolo Que Modifica El Convenio Entre El Reino de España y Los Estados Unidos Mexicanos Para Evitar La Doble Imposición En Materia de Impuestos Sobre La Renta y El Patrimonio y Prevenir El Fraude y La Evasión tributaria y Su Protocolo, Hecho En Madrid El 24 de Julio de 1992, Hecho En Madrid El 17 de diciembre de 2015." (2015), <https://www.boe.es/boe/dias/2017/07/07/pdfs/BOE-A-2017-7905.pdf>.

79 Shome y otros, "Informe Final Sobre las Normas Generales Contra la Elusión (GAAR) en la Ley del Impuesto sobre la Renta, 1961".

### **4.3.1 Aplicación de la GAAR por primera vez: Momento de la creación del régimen y de los beneficios tributarios recibidos**

En la mayoría de los países existe un desfase entre el año en que se evalúa una declaración de impuestos y el año en que se producen los hechos a los que se refiere dicha declaración (por ejemplo, los ingresos obtenidos, los gastos realizados). Cuando una norma sustantiva entra en vigor, normalmente puede aplicarse por primera vez a las declaraciones tributarias que se refieren al ejercicio fiscal de la entrada en vigor de la norma, que suelen vencer hacia el final del año siguiente al ejercicio fiscal al que se refieren. Cuando se introduce una GAAR, probablemente lo mejor es seguir la práctica común del país.

En cualquier caso, para evitar confusiones, lo ideal sería aclarar esto insertando una frase en la exposición de motivos que acompaña a la ley como la siguiente “La GAAR entra en vigor con respecto al ejercicio fiscal XXXX, y las declaraciones de impuestos con vencimiento en ... son las primeras potencialmente sujetas a examen en virtud de la norma”.

En general, el momento en el que se ha creado un esquema de elusión tributaria no debería importar para la aplicación de una GAAR. Esto puede ilustrarse con el siguiente ejemplo:

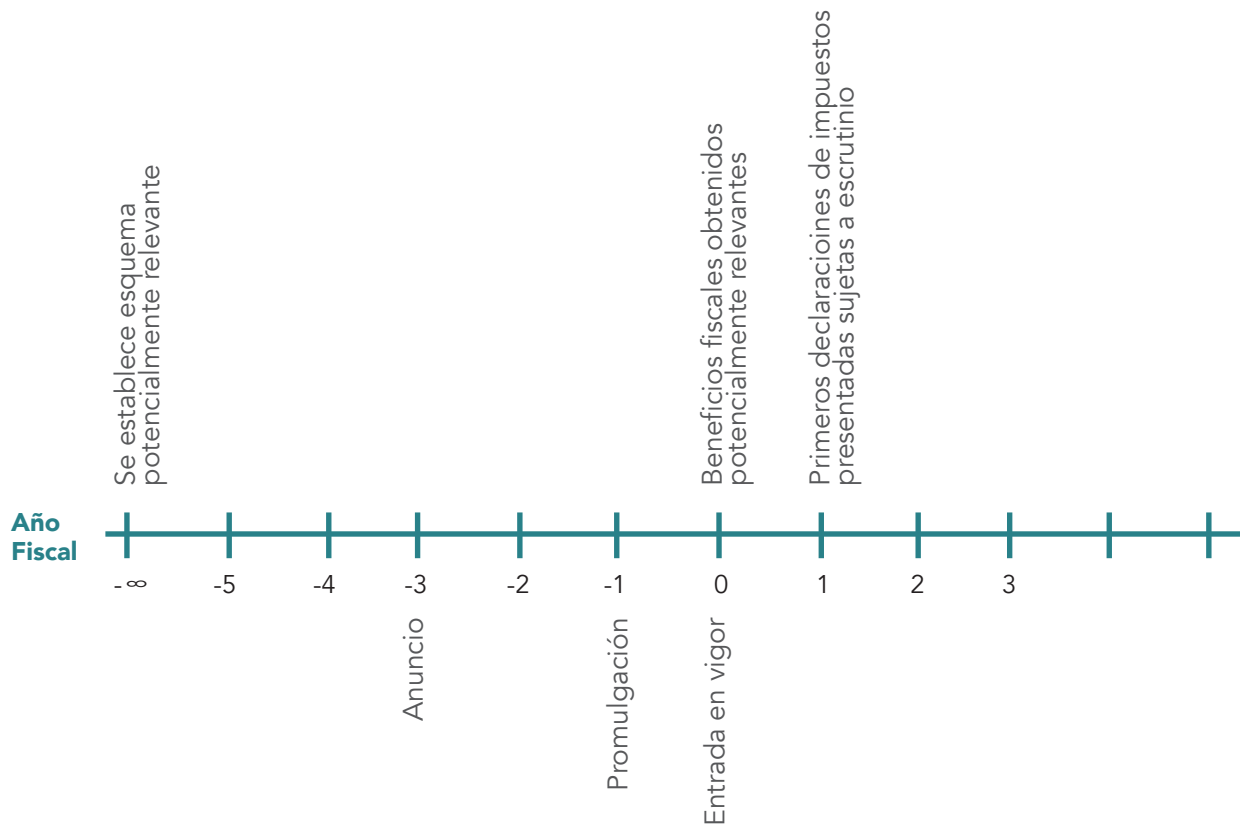
Imaginemos que estamos en 2010 y que una empresa está creando un esquema de elusión tributario. El núcleo de este esquema consiste en que una empresa matriz concede un préstamo a una de sus filiales. Cada año, los participantes en el esquema obtienen un beneficio fiscal (por ejemplo, mediante el pago recurrente de intereses deducibles) al que no deberían tener derecho si se aplicara una GAAR.

Un GAAR entra en vigor en 2022. En ese caso, la autoridad fiscal debería poder impugnar el beneficio fiscal obtenido en el ejercicio fiscal 2022 (y, por ejemplo, recalificar los pagos de intereses efectuados en 2022), aunque el acuerdo (el préstamo en este ejemplo) se haya establecido antes. Sin embargo, los beneficios obtenidos a través de los pagos que se produjeron antes de 2022 no deben ser impugnados en virtud de la GAAR. Las posibles razones para apartarse de este caso general se analizan más adelante.

Para más detalles sobre la distinción entre el momento en que se establece un esquema y el momento en que se obtienen los beneficios tributarios, véase, por ejemplo, el informe del Comité de Expertos de la India sobre la introducción de la GAAR<sup>80</sup>.

80 Shome y otros, 39–41.

**Figura 3** Ejemplo del momento de introducción de la GAAR



**Fuente:** los autores, a partir de los debates del informe del Comité de Expertos de la India sobre la GAAR<sup>81</sup>

81 Shome y otros, 39–41.

### 4.3.2 Entrada en vigor

La segunda cuestión de calendario que hay que tener en cuenta es el periodo que transcurre entre el anuncio de la introducción de una GAAR y su entrada en vigor. Este periodo no debe ser demasiado corto para que los interesados puedan estar informados y evaluar las consecuencias para sus decisiones comerciales.

Algunos países han retrasado aún más la introducción de la GAAR, por ejemplo, fijando la fecha de entrada en vigor un año (o más) después de la fecha de adopción de la ley. India, por ejemplo, adoptó una GAAR en 2013, pero retrasó la entrada en vigor hasta 2017, con el objetivo de conceder a los contribuyentes un tiempo adicional para adaptarse y poner en orden sus asuntos. La desventaja obvia de este retraso es que se pueden perder ingresos impositivos adicionales. Por tanto, la gestión de este retraso constituye un acto de equilibrio entre los intereses de las empresas y los recursos públicos.

### 4.3.3 Derechos adquiridos / preservación de beneficios

Una opción para minimizar el efecto perturbador de una GAAR para la práctica fiscal es incluir una cláusula que impida a la administración

tributaria aplicar la GAAR durante un período determinado para ciertos tipos de transacciones o contribuyentes.

Cuando la India introdujo una GAAR, impidió que se aplicara a las transferencias de capital adquiridas antes de que la GAAR entrara en vigor en 2017<sup>82</sup>. La GAAR habría permitido a la administración tributaria cuestionar la pretensión de los inversores extranjeros de estar exentos del impuesto sobre las ganancias de capital, si hubieran hecho uso de una estructura de búsqueda de un tratado más favorable que implicara a sociedades interpuestas en Mauricio o Singapur. La razón de esta decisión es que, anteriormente, el Ministerio de Hacienda solía asegurar a los inversores que las estructuras para evitar el impuesto sobre las ganancias de capital en India no serían cuestionadas por la administración tributaria y que un inversor extranjero podría salir del país en cualquier momento sin incurrir en el impuesto sobre las ganancias de capital<sup>83</sup>. Por lo tanto, en esa situación específica, la cláusula de derechos adquiridos sirvió para mantener esa promesa.

Podrían hacerse consideraciones similares en los casos en que los contribuyentes hayan recibido una resolución anticipada antes de la introducción de una GAAR y la resolución anticipada siga

82 Reglas del Impuesto sobre la Renta, 1962, regla 10U (d)

83 Véase, por ejemplo, Departamento del Impuesto sobre la Renta, "Aclaración sobre la Tributación de los Ingresos por Dividendos y Ganancias de Capital en Virtud del Convenio para Evitar la Doble Tributación entre India y Mauricio (DTAC)," 789 Circular § (2000), <https://www.incometaxindia.gov.in/Communications/Circular/91011000000000483.htm>.

siendo aplicable durante uno o varios años después de la introducción de la GAAR. Puede ser una buena práctica no aplicar la GAAR hasta que expire la resolución anticipada, a menos que la administración tributaria sepa que la resolución se concedió sobre la base de información parcial y que la información adicional obtenida posteriormente justificaría la aplicación de la GAAR.

En general, sin embargo, las cláusulas de exención por derechos adquiridos deben utilizarse con precaución, ya que introducen un trato desigual para los distintos contribuyentes (perjudicando a los inversores más recientes frente a los más antiguos). Además, el impacto negativo de una norma de este tipo sobre los ingresos impositivos puede ser elevado y difícil de cuantificar de antemano. En cualquier caso, la adopción de una norma de este tipo tendría que estar bien justificada y explicada en un memorando.

#### **4.3.4 Aplicación retroactiva / retrospectiva**

Normalmente, las disposiciones legales son aplicables a partir del momento en que se promulga la ley (o más tarde si se especifica). Esto hace honor al principio de que sin una ley adecuada no se puede imponer ninguna obligación. Por lo tanto, en general, una GAAR no debe aplicarse a los beneficios fiscales obtenidos en años anteriores a su entrada en vigor.

En algunas situaciones, los motivos que apoyaron la introducción de la GAAR tienen su origen en el aumento de ciertos tipos de elusión que se han percibido en los últimos años. Puede darse el caso de que estas situaciones puedan seguir siendo investigadas en el marco de la GAAR debido a la prescripción.

Si la aplicación es retroactiva, el legislador debe identificar los límites de la retroactividad de la ley fiscal según la constitución del país o la jurisprudencia anterior. Es aconsejable abordar directamente las posibles controversias ofreciendo una argumentación sólida sobre las razones para aplicar una GAAR con carácter retroactivo al redactar los motivos de la exposición de motivos de la GAAR.

#### **4.3.5 Aplicación del principio judicial antielusión para los años anteriores tras la introducción de la GAAR**

Una cuestión específica de la GAAR es que, incluso en ausencia de una GAAR legislada, el poder judicial de un país puede haber desarrollado ya un principio antielusión y que la GAAR legal puede ser una mera codificación de dicho principio judicial.

Si antes de la introducción de una GAAR, una administración fiscal ya solía basarse en dicho principio para evaluar determinadas transacciones, no se debería impedir que una administración tributaria evalúe años anteriores a la entrada en vigor de la GAAR basándose en ese principio. La situación podría ser diferente si la existencia de

dicho principio ha sido confirmada por un tribunal, pero nunca ha sido aplicada por la administración tributaria.

En cualquier caso, es aconsejable aclarar esta cuestión en los documentos que acompañan a la introducción de la GAAR legislada.

# 5.

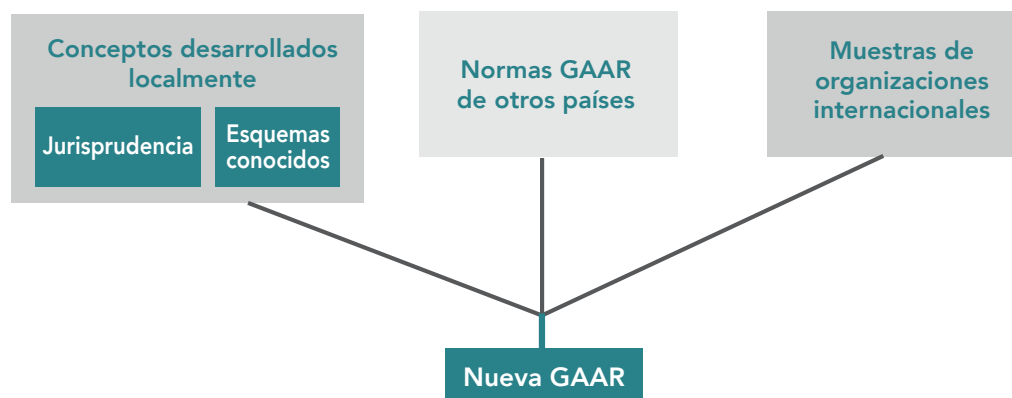
## ¿Cómo diseñar una GAAR?

### 5.1 Diseño eficaz de las GAAR

En esta sección se analiza cómo diseñar una GAAR. La redacción concreta difiere entre los países que han legislado una GAAR en su legislación fiscal nacional y no hay consenso -ni pruebas empíricas- sobre cuál es el mejor diseño. Este conjunto de herramientas recomienda tener en cuenta las tres principales “fuentes de inspiración” para la redacción de una GAAR: Las cláusulas de ejemplo redactadas por organizaciones internacionales, las cláusulas GAAR incluidas en las leyes tributarias de otros países, así como los conceptos desarrollados localmente que se relacionan con la elusión tributaria.

La sección analiza las ventajas y desventajas de dar mayor peso a una u otra fuente. También hace referencia a material relevante (como dónde encontrar “ejemplos de GAAR” y cláusulas de otros países) y proporciona ejemplos de países que han desarrollado artículos GAAR de diferentes maneras. Debido a la gran cantidad de conceptos y cláusulas ya disponibles, este conjunto de herramientas no propone un nuevo “modelo de GAAR”. Sin embargo, se explican y discuten con más detalle algunos de los principales conceptos, que constituyen el núcleo común de las cláusulas GAAR. Y se ofrecen sugerencias sobre cómo redactar una GAAR.

**Figura 4** Fuentes de inspiración para el diseño de las GAAR



Fuente: Los autores

La situación es muy diferente en el caso de los convenios tributarios, donde, debido a la norma mínima del Proyecto BEPS sobre la búsqueda de un tratado más favorable, muchos convenios contienen ahora la misma cláusula GAAR. Esto tiene sentido en la medida en que el contenido general de los tratados tributarios es muy similar en todos los países, lo que significa también que los esquemas de elusión tributaria que implican tratados tributarios son similares en todos los países.

Por lo tanto, el conjunto de herramientas hace referencia al material desarrollado por la OCDE y la ONU en relación con la redacción de las GAAR de los tratados y recomienda la inclusión de la redacción estándar si un país decide introducir una GAAR en un tratado fiscal bilateral. Dado que los conceptos utilizados en la GAAR estándar de los tratados modelo se superponen a los conceptos utilizados en las GAAR de muchos países, las explicaciones detalladas de los conceptos que se ofrecen en esta sección también son pertinentes para las GAAR de los tratados<sup>84</sup>.

## 5.2 Conexión con la práctica local

### 5.2.1 Conexión con la jurisprudencia

**Objetivo de la sección:** Explicar el papel que deben desempeñar la interpretación legislativa y las doctrinas jurídicas en la creación de una GAAR. Proporcionar ejemplos de cómo los países han conectado las GAARs con la jurisprudencia anterior.

La redacción de una GAAR puede inspirarse en la experiencia del país con:

- el tipo de esquemas comerciales ya identificados como abusivos, que no pueden ser frenados por la legislación antielusión existente;
- las doctrinas judiciales antievasión derivadas de la interpretación de las disposiciones legales realizada por los tribunales;
- la necesidad de proteger la correcta aplicación de las leyes que prevén beneficios tributarios especiales en determinados sectores. Para ilustrar esta motivación, es posible imaginar un país que tiene un interés clave o depende en gran medida de cierta industria (por ejemplo, petróleo y gas, minería, etc.) para la que se han concedido varias exenciones tributarias. En

<sup>84</sup> La cláusula de la "Prueba del Propósito Principal" en las Convenciones Modelo de la OCDE y la ONU de 2017 se inspira en la GAAR nacional del Reino Unido Judith Freedman, "La Regla General Contra la Evasión del Reino Unido: Trasplantes y Lecciones," *Boletín de Fiscalidad Internacional* 73, no. 6/7 (2019): 332–38.

tal situación, el país podría querer dejar claro que la GAAR puede aplicarse para proteger los beneficios tributarios concedidos a dicha industria;

- proporcionar mejores herramientas administrativas para que la autoridad fiscal identifique las situaciones en las que un contribuyente reclama un beneficio fiscal sin verse afectado por las consecuencias económicas que sufren los contribuyentes en su misma situación, sin importar si el esquema abusivo ha sido identificado en el pasado por la autoridad fiscal.

Cuando el país identifica alguna de estas necesidades, puede redactar una GAAR teniendo en cuenta las necesidades específicas, la terminología o las doctrinas que ya se han desarrollado en la jurisdicción. Esta premisa debe observarse si el país quiere acatar, contrarrestar o reforzar las doctrinas/principios de lucha contra las prácticas de elusión tributaria.

Para ello, un buen punto de partida será identificar cuáles son los términos asociados a las prácticas tributarias abusivas, por ejemplo, las doctrinas más utilizadas por los tribunales en los casos tributarios. En ocasiones, los tribunales se remiten a principios o doctrinas desarrolladas a través de casos de otras ramas jurídicas (por ejemplo, derecho civil, derecho mercantil, terminología procesal civil) o simplemente toman prestadas ideas de las demandas planteadas por las partes.

Algunas de las doctrinas antiabuso más comunes son “sustancia sobre la forma”, “*fraus legis*”, “falsedad”, “simulación”, “sustancia económica”, “propósito comercial”, “abuso de derecho”, “*step transactions*”, “naturaleza comercial real”, “nulidad fiscal”, entre otras.

Hay que tener en cuenta que estas terminologías provienen de la interpretación de las disposiciones legales aplicadas a hechos concretos de casos pasados. Es decir, lo más probable es que los tribunales analicen los nuevos casos utilizando el mismo marco o refiriéndose tanto a las circunstancias fácticas encontradas en el pasado como a la doctrina aplicada a esas situaciones. Por lo tanto, la evolución de la jurisprudencia se sustenta en la retrospectiva, ya que los tribunales contrastarán los nuevos casos con la consideración expuesta en el pasado en cuanto a las circunstancias de hecho y las doctrinas destacadas en ellos. Además, se espera que los tribunales de las jurisdicciones de derecho común respeten los precedentes. Para los tribunales de los países de derecho civil, esto no es un requisito, pero se practica a menudo.

### **Ejemplos sobre la terminología incluida en las GAARs inspirados en doctrinas o jurisprudencia**

#### **(a) Prueba de propósito principal**

Con bastante frecuencia se utiliza el concepto de “propósito principal” dentro del contenido de una GAAR. Esta noción está relacionada con

la tradición del derecho anglosajón de indagar sobre la intención de una acción determinada. En el contexto de una GAAR, esto significa cuestionar las razones para emprender una transacción o una serie de ellas<sup>85</sup>. Al hacerlo, esta prueba pretende encontrar criterios objetivamente verificables, en lugar de pedir al contribuyente que identifique sus motivos para actuar de determinada manera ([en la sección 5.4.2 encontrará más información sobre la objetividad en las pruebas subjetivas](#)).

Antes de utilizarse como parte de la redacción de una GAAR, las pruebas de propósito principal se utilizaban para reconstruir el curso de las acciones realizadas por empresas o individuos que celebraban determinados acuerdos o prestaban sus servicios. La prueba de propósito ayudaba a los tribunales de derecho común a identificar si las circunstancias de hecho de un caso permitían al individuo o a la empresa reclamar un derecho basado en la situación a la que se enfrentaban.

Por ejemplo, en el caso Kellogg Brown & Root, Inc. y otros<sup>86</sup> (KBR), el Tribunal de Distrito de los Estados Unidos (Distrito de Columbia) utilizó la prueba del “propósito principal” para identificar si se podía reclamar el privilegio de confidencialidad cliente-abogado al profundizar en las acciones realizadas por un abogado que participaba en

una investigación interna llevada a cabo por KBR. El Tribunal del Distrito de Columbia utilizó la prueba del propósito principal como ya se había utilizado en el caso *Upjohn Co. v. United States*<sup>87</sup>, en el que se tuvo en cuenta el comportamiento desplegado por los empleados de la empresa para concluir si un abogado estaba proporcionando asesoramiento jurídico a una empresa y, por tanto, sus memorandos debían estar cubiertos por el privilegio de confidencialidad cliente-abogado. En una reseña sobre KBR realizada por el bufete de abogados Jones Day se explicaba que:

“Muchos tribunales -incluido el Circuito del Distrito de Columbia- han utilizado la prueba del “propósito principal” para resolver disputas cuando las comunicaciones entre abogado y cliente pueden tener propósitos tanto legales como comerciales. El Circuito del D.C. enfatizó que la cuestión es simplemente si la obtención o el suministro de asesoramiento legal era “un” **propósito principal** de la comunicación -uno de los propósitos significativos- por lo que el privilegio puede aplicarse incluso si la comunicación también tenía un “propósito comercial”<sup>88</sup>.

De este modo, la prueba del propósito se utilizó para identificar la existencia de manifestaciones externas de voluntad para valorar la conducta

85 Paulo Rosenblatt, “Normas Generales Contra la Evasión para los Principales Países en Desarrollo: Un Enfoque de Fiscalidad Comparada,” 2013, 61.

86 Kellogg Brown & Root, Inc., y otros, 2014 EE.UU. App. LEXIS 12115 (Cir. D.C. 27 de junio de 2014).

87 449 EE.UU. 383 (1981).

88 Comentario de Jones Day sobre “En re: Kellogg Brown & Root, Inc., y otros: El Circuito del Distrito de Columbia Concede la Petición de Mandamiento y Protege el Privilegio Abogado-Cliente de la Investigación Interna en el Caso de la Ley de Reclamaciones Falsas” julio de 2014. Disponible en: <https://www.jonesday.com/files/Publication/68cfc853-cbe4-41d4-945a-db01f9d0feb6/Presentation/PublicationAttachment/f5fc4fe2-2aa5-456f-bb38-e734efeb8481/In%20re%20Kellogg%20Brown%20Root.pdf>

del individuo. Del mismo modo, identificando criterios observables para evaluar la conducta de un individuo es igualmente posible reconocer si existen varios propósitos que sustentan el comportamiento del contribuyente. Dado que todos los propósitos podrían abstraerse de la conducta del individuo, entonces también sería posible ponderar los propósitos basándose en actos concluyentes realizados por la persona.

La prueba del propósito se integró posteriormente en las disposiciones de la legislación fiscal para proporcionar más certeza a los contribuyentes y limitar la conducta de la administración tributaria al solicitar un análisis basado en las manifestaciones externas de la voluntad desarrolladas por el contribuyente. En Canadá, la prueba del propósito principal se adoptó como parte de la redacción de la GAAR como prueba secundaria que apoya la prueba de razonabilidad. En la [sección 5.4.3](#) se hará una revisión exhaustiva de esta disposición

#### **(b) Prueba de razonabilidad**

Otra prueba comúnmente utilizada en las jurisdicciones de derecho común es la prueba de razonabilidad. Como se ha mencionado en la sección anterior, la GAAR canadiense utiliza esta prueba para evaluar si la concesión de un beneficio es coherente con una transacción. Otro país que recurre a esta terminología es Australia. La noción de tener una expectativa razonable sobre una

determinada situación procede de conceptos estrechamente relacionados, como el de tener una “duda razonable”, que se encuentra en el derecho penal estadounidense, en el derecho penal inglés y en el sistema jurídico canadiense. Además, la noción de “persona razonable” es utilizada por los sistemas de derecho anglosajón tanto en el derecho contractual como en el penal<sup>89</sup>.

Además, la introducción de las GAARs en Canadá y Australia surgió como respuesta a los resultados adversos de los casos judiciales. Los tribunales de ambos países hicieron interpretaciones literales de los estatutos fiscales para rechazar la aplicación de las normas generales contra la evasión argumentando que los contribuyentes estaban legitimados en su actuación al cumplir con los requisitos formales.

En el caso de Canadá, la introducción de la GAAR se produjo en 1987 en relación directa con la sentencia sobre *Stubart Investments Ltd. contra La Reina*<sup>90</sup>, en la que el Tribunal Supremo de Canadá desestimó las consideraciones expuestas por la administración fiscal sobre la existencia de una elusión tributaria abusiva<sup>91</sup>. El caso implicaba a Stubart como vendedor de un negocio de saborización de alimentos a Groover a cambio de asumir pasivos y emitir pagarés. Después de la venta, Grover nombró a Stubart como su agente para seguir llevando el negocio y reportar los ingresos netos realizados. Grover declaró los

89 Rosenblatt, “Normas Generales Contra la Elusión para los Principales Países en Desarrollo: Un Enfoque de Tributación Comparativa,” 58.

90 [1984] CTC 294, 84 DTC 6305 (SCC).

91 Aaronson QC y otros, “Estudio GAAR: Un Estudio Para Considerar Si Se Debe Introducir Una Regla General Contra La Elusión En El Sistema Fiscal del Reino Unido,” 19.

ingresos en su declaración de impuestos e hizo uso de sus pérdidas tributarios.

La administración tributaria argumentó que toda la transacción no estaba respaldada por un propósito empresarial independiente o de buena fe. A lo que el Tribunal Supremo argumentó que mientras la legislación fiscal no impidiera al contribuyente realizar una transacción<sup>92</sup> y considerara que la venta y la transferencia habían tenido lugar realmente, el comportamiento del contribuyente no podía ser declarado una farsa y, por lo tanto, estaba permitido<sup>93</sup>.

En el caso australiano, la GAAR original introducida en 1936 sirvió a la administración fiscal durante varios años hasta 1970, cuando los casos de GAAR se presentaron ante un nuevo tribunal de apelación. El nuevo tribunal hizo hincapié en una doctrina denominada “principio de elección”, según la cual debía respetarse la forma aparente de una transacción, independientemente de su sustancia económica. La razón que apoyaba este enfoque era equivalente a la del Tribunal Supremo

canadiense, en la medida en que las disposiciones de la legislación fiscal se leían de forma estricta y limitada. Parece que la motivación era aplicar la normativa sin articular el objetivo del legislador en la lucha contra el abuso de dichas disposiciones.

Además, la GAAR australiana de 1936 tenía fallos que fueron puestos de manifiesto por el tribunal de apelación en sus sentencias. Uno de estos fallos era el hecho de que la disposición no contenía una guía de “reconstrucción” para la autoridad fiscal que se aplicara una vez que el acuerdo se considerara abusivo. Este hecho impidió al Comisionado de Hacienda plantear una situación alternativa sobre la que se pudiera evaluar al contribuyente. De hecho, el tribunal de apelación señaló expresamente esta cuestión en el caso *Slutzkin v. Comisionado Federal de Tributación*<sup>94</sup> señalando que “Además, es fundamental que la sección, como se ha dicho, no es más que una sección inhibitoria. No impone un impuesto en sí mismo, ni construye o reconstruye ninguna transacción. No hace más que evitar una transacción. La elusión no tiene consecuencias a

92 De hecho, este planteamiento encuentra su correspondencia en la argumentación adoptada por el juez Lord Tomlin en el caso *Comisionados de Hacienda v. Duque de Westminster* [1933 -1935] A.C. 1 (HL), donde se aceptó la forma de actuar del Duque por tener derecho a establecer sus negocios de forma que contribuyan a sus intereses. Expresamente el juez defendió esta forma de actuar diciendo “Todo hombre tiene derecho, si puede, a ordenar sus negocios de manera que el impuesto que se aplica en virtud de las leyes correspondientes sea menor de lo que sería en caso contrario. Si consigue ordenar sus asuntos de manera que se garantice ese resultado, entonces, por muy poco agradecidos que estén los Comisionados de Hacienda o sus compañeros contribuyentes por su ingenio, no se le puede obligar a pagar un impuesto mayor”.

93 Al reflexionar sobre la orientación proporcionada por el Tribunal se mencionó expresamente que “La cuestión vuelve a la determinación del papel adecuado del tribunal en la interpretación de la Ley del Impuesto sobre la Renta en circunstancias como éstas en las que la Corona se basa en el modelo general de la Ley y no en ninguna disposición fiscal específica. (...) Por lo demás, cuando el fondo de la Ley, cuando la cláusula en cuestión se interpreta contextualmente, es claro e inequívoco y no hay ninguna prohibición en la Ley que abarque al contribuyente, éste podrá acogerse libremente a la disposición beneficiosa en cuestión. En el presente recurso de casación, el contribuyente recurrente no ha hecho nada para conseguir el traslado de las pérdidas acumuladas y reconocidas de Grover. Tampoco lo ha hecho la casa matriz ni la sociedad afiliada de Grover. El pago inmediato en cuestión, la transferencia de los beneficios anuales de la empresa fue realizado por la recurrente en virtud de una obligación legal clara y vinculante. El derecho de Grover a aplicar la pérdida fiscal a los ingresos así recibidos del negocio no es técnicamente una cuestión aquí”.

94 *Slutzkin v. Comisionado Federal de Tributación* (1977) 140 CRL 314.

menos que, si la transacción se dejara de lado, se exponga una situación de hecho que involucre el pago de impuestos”<sup>95</sup>.

Se puede concluir que una GAAR a menudo se ve afectada por las doctrinas ya integradas en el sistema jurídico y también podría ser cuestionada en un momento posterior al ser interpretada por los tribunales. Por lo tanto, realizar un estudio de los antecedentes de las doctrinas antiabuso y su uso por parte de los tribunales en los casos de derecho fiscal sería el primer paso por dar cuando se introduzca una GAAR en cualquier jurisdicción. Asimismo, es aconsejable examinar si el país sigue las tradiciones jurídicas de otro país (por ejemplo,

sobre la base de una antigua relación colonial, la proximidad lingüística o el préstamo sistemático de conceptos jurídicos de la legislación del otro país -trasplantes jurídicos-), a fin de determinar si existen otros casos o nociones que deban tenerse en cuenta al redactar la GAAR. Por ejemplo, Sudáfrica mantiene una estrecha proximidad jurídica con el Reino Unido y el Tribunal Supremo de Apelaciones sudafricano ha tenido en cuenta la doctrina del Duque de Westminster como un sello relevante a favor de los derechos de los contribuyentes, a la hora de decidir sobre casos de elusión tributaria a los que se aplica la GAAR (Véase el ejemplo completo en la [sección 5.4.3](#)).

**Tabla 7** Ventajas y desventajas de la integración de doctrinas/principios en las GAAR nacionales

Ventajas	Desventajas
<p>La integración en la GAAR de doctrinas y principios utilizados previamente en la jurisprudencia aporta claridad al contribuyente y a la autoridad fiscal.</p>	<p>Si el principio o la doctrina que se integra en el reglamento no se ha tratado nunca en casos relacionados con el derecho fiscal, el resultado de su interpretación puede diferir del esperado.</p>
<p>Una GAAR que integre los principios o doctrinas utilizados en la jurisprudencia puede ser interpretada por los Tribunales de acuerdo con la práctica anterior (por ejemplo, la aplicación de los precedentes judiciales).</p>	<p>Si la doctrina o el principio integrado en la GAAR es demasiado ambiguo o no ha sido tratado suficientemente en los tribunales, el resultado de su interpretación puede ampliar o reducir las facultades conferidas por la GAAR a la autoridad fiscal (es decir, los Tribunales pueden hacer una interpretación literal de la redacción de la GAAR o resolver determinadas cuestiones de redacción<sup>96</sup>).</p>

95 *Ibidem*; Slutzkin v. Comisionado Federal de Tributación.

96 Entre 1936 y 1969, los Tribunales de Australia hicieron caso omiso del hecho de que la GAAR no tenía un mandato de reconstrucción por escrito y asumieron que estaba implícito en la disposición. Sin embargo, esto cambió con la introducción de un nuevo Tribunal conformado en 1970. Richard Krever y Peter Mellor, “Australia,” en *GAARs—Un Elemento Clave de los Sistemas Fiscales en el Mundo Post-BEPS*, ed. Michael Lang y otros. (Amsterdam: IBFD, 2016), 45–64.

**Conclusión de esta sección:** Independiente de las circunstancias que permitieron la promulgación de la GAAR, el contenido de la norma tiene que ser comprensible para los contribuyentes, los funcionarios de administración tributaria y los tribunales.

Por lo tanto, las expresiones, ideas y consecuencias descritas en la disposición tienen que transmitir claramente el mensaje que el legislador ha querido manifestar.

Es decir, que la redacción de la GAAR identifique las circunstancias a las que se refiere la disposición (es decir, que identifique las transacciones cubiertas, o que describa los criterios objetivamente verificables para aplicar la GAAR). Y en este sentido, las cuestiones relativas al ámbito de aplicación de la norma se describen preferentemente en términos sencillos pero exhaustivos.

Debe haber una resonancia mutua entre las directrices presentes en la redacción de la disposición y la aplicación pragmática de su mandato por parte de los funcionarios de las administraciones tributarias y los tribunales.

Una característica que mejorará esta correspondencia es la incorporación de la terminología empleada en las doctrinas y leyes del país que combaten los comportamientos tributarios no

conformes y de la terminología disponible que aborda directamente las prácticas de elusión tributaria.

Hay que asegurarse de que las disposiciones que se integren en la GAAR aborden los casos de elusión tributaria y los diferencien de los que atacan otros tipos de abuso del derecho fiscal (es decir, la evasión tributaria).

Es aconsejable incluir aclaraciones dentro de la GAAR o en sus directrices sobre la existencia de terminologías relacionadas con las circunstancias de abuso fiscal y la forma en que pueden ayudar en la aplicación de la GAAR.

Si el legislador tiene la intención de establecer una distinción entre los comportamientos abordados por las doctrinas anteriores y los comportamientos a los que debe hacer frente la GAAR, esto también podría aclararse en las directrices.

Los países de los ejemplos tomaron las experiencias de la jurisprudencia pasada para redactar las futuras GAAR. Las situaciones a las que se enfrentaron Australia y Canadá se produjeron con posterioridad en otras jurisdicciones, por lo que aprender de la experiencia de otros países y contrastarla con las particularidades domésticas del país permite incluir distintivos que tocan puntos sensibles (por ejemplo, detallar

la capacidad de la autoridad fiscal para recalificar la operación considerada abusiva, los grupos de trabajo habilitados para ello y el procedimiento de aplicación).

Las anteriores directrices también son aplicables a aquellos casos y doctrinas incorporados en otros países que mantienen una estrecha proximidad jurídica con el país que redacta la nueva GAAR, ya que es muy posible que los tribunales consideren dichos casos y doctrinas para decidir sobre cuestiones antiabusivas (por

ejemplo, una doctrina extranjera puede ser utilizada para complementar la aplicación de la GAAR, para desestimarla o para corroborar su promulgación).

La consideración de las doctrinas y casos de otros países estrechamente relacionados con el país en el que se está redactando la GAAR puede permitir a la administración tributaria responder a los argumentos en contra a la hora de redactar los argumentos para aplicar la GAAR.

### 5.2.2 Previsión del ámbito o del tipo de esquemas de elusión tributaria que hay que contrarrestar

**Objetivo de la sección:** Reflexionar sobre la importancia de identificar los esquemas tributarios ya conocidos por la autoridad fiscal, que serán contrarrestados por la GAAR. Alternativamente, sugerir la identificación de las áreas que serán protegidas por la GAAR y la creación de ejemplos hipotéticos.

Poner a prueba la GAAR ante situaciones de abuso fiscal ya conocidas que no pueden ser contrarrestadas por las normas existentes es una buena manera de poner en perspectiva el papel que debe cumplir la GAAR. Hay que tener en cuenta que la legislación no tiene que incluir explicaciones sobre esos ejemplos, sino que debe proporcionar orientación sobre el tipo de cuestiones de elusión

que se considerarían inadmisibles en virtud de la GAAR. Cuando se proporcionen ejemplos, éstos pueden ponerse en relación con la GAAR para ilustrar las situaciones que más probablemente desencadenarían su aplicación.

Otra alternativa es incluir un texto adicional en la GAAR o en sus reglamentos de procedimiento que señale que la norma general se aplicará en todos los casos en los que se encuentre un “acuerdo no admisible”. En este sentido, la noción debe definirse dentro de la legislación para aclarar el alcance de la GAAR. Esta alternativa fue adoptada por la India al incluir el artículo 96 (1) de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que describe:

“(1) Un acuerdo de elusión no permitido significa un acuerdo cuyo objetivo principal o uno de los objetivos principales es obtener un beneficio fiscal y que-

- (a) Cree derechos u obligaciones que no se crean normalmente entre personas que negocian en condiciones de igualdad;
- (b) Dé lugar, directa o indirectamente, a un uso indebido o abusivo de las disposiciones de esta Ley;
- (c) Carezca de sustancia comercial o se considera que carece de sustancia comercial según la sección 97, en su totalidad o en parte; o
- (d) Se celebre o se lleve a cabo por medios o de una manera que no se emplee normalmente para fines de buena fe”.

La definición de acuerdo no admisible está directamente relacionada con la doctrina del propósito principal y se aparta de ella al complementar la actuación del contribuyente, que puede evaluarse identificando su alejamiento de las prácticas habituales o del comportamiento esperado. En este ejemplo, se pueden detectar tres términos particulares como criterios auxiliares para identificar las conductas no admisibles, estos son:

- a. una desviación del “principio de plena competencia”;
- b. falta de sustancia comercial en la transacción;
- c. utilización de la doctrina de los “propósitos de buena fe” para señalar un comportamiento que se aparta de las conductas aceptadas.

Otro ejemplo lo encontramos en la GAAR promulgada por Francia en el Código de Procedimiento Fiscal “Livre de Procédure Fiscale” en su artículo L64, que establece claramente que la administración tributaria está habilitada para determinar el carácter real de una operación cuando los actos que la conforman constituyen un abuso de derecho. Este último término se aclara bajo tres distintivos, a saber:

- los actos tienen un carácter ficticio;
- los actos están dirigidos a la obtención de un beneficio fiscal basado en la aplicación literal de determinadas leyes o decisiones, lo que va en contra de los objetivos con los que dichas leyes o decisiones fueron creadas por sus autores (el poder legislativo, la administración tributaria o el poder judicial);
- los actos se inspiran en la voluntad de evitar o mitigar las cargas tributarias a las que de otro modo tendría que hacer frente el contribuyente en función de sus circunstancias y actividades reales.

En este caso, la cláusula orienta sobre tres características que se deben tener en cuenta para determinar el tipo de operación que está siendo evaluada por la autoridad fiscal. Asimismo, se observa que existe un equilibrio entre la exposición clara de los rasgos distintivos del abuso de derecho dentro del contenido de la disposición sin limitar a la autoridad fiscal en su capacidad de revisión de la operación.

**Tabla 8 Ventajas y desventajas de referirse a esquemas tributarios específico**

Ventajas	Desventajas
<p>Brinda una opción para conectar las GAAR con otras ramas del derecho al referirse a la terminología ya definida en la ley tributaria misma (por ejemplo, sustancia comercial) o prácticas estrechamente relacionadas como aduanas, cambio de divisas o precios de transferencia para determinar el comportamiento habitual o aceptado (es decir, consultar el principio de plena competencia). La creación de estas conexiones proporcionará en última instancia una legislación sólida.</p>	<p>No es aconsejable ofrecer una definición de alcance demasiado estrecho, ya que los contribuyentes simplemente evitarán caer en esas situaciones y la aplicación de la GAAR se vería comprometida.</p>

Definir lo que se identifica como comportamiento no permitido ayuda al contribuyente a identificar en cierta medida la diferencia entre la planificación y la elusión tributaria.

Unas definiciones demasiado estrechas podrían hacer que la GAAR se convirtiera en una SAAR

**Conclusión de esta sección:** Se recomienda una revisión de las prácticas de elusión tributaria existentes en una jurisdicción para prever los casos a los que se puede aplicar la GAAR. Esta revisión resultará útil para motivar la redacción de la GAAR y los ejemplos utilizados para describir mejor sus elementos.

Otro punto a tener en cuenta se refiere a la práctica de los contribuyentes en materia de planificación fiscal agresiva. Por ejemplo, la administración tributaria puede considerar si es habitual encontrar contribuyentes que realicen una planificación fiscal agresiva en dicha jurisdicción. Además, ¿de qué manera se

lleva a cabo esta planificación agresiva? ¿Existen sociedades instrumentales implicadas, qué estructuras son las más utilizadas? Al identificar estas prácticas, la administración tributaria ya puede identificar qué tipos de estructuras de planificación fiscal agresiva pueden ser abordadas en la GAAR.

La creación de conexiones con la terminología presente en otra legislación fiscal proporciona certeza y conecta la GAAR con prácticas estrechamente relacionadas, como los precios de transferencia, la legislación sobre inversiones y comercio, las aduanas y las divisas, etc.

### 5.2.3 Usar listas de ejemplo para definir la terminología incluida en el texto GAAR o hacer referencia a ella

**Objetivo de la sección:** Poner de manifiesto el hecho de que las definiciones generales pueden servir para disponer de listas de ejemplos no exhaustivas que puedan orientar a la autoridad fiscal y a los tribunales a la hora de interpretar la GAAR.

Se puede orientar a los contribuyentes y a las administraciones tributarias sobre la forma de aplicar las GAAR mediante la inclusión de listas no exhaustivas de situaciones que puedan considerarse indicios de elusión tributaria.

Por ejemplo, el Informe Final de la India sobre las Normas Generales Contra la Elusión en la Ley del Impuesto sobre la Renta (1961), elaborado por el Comité de Expertos en 2012, indicaba que las definiciones ya incluidas en las normas generales contra la elusión podrían reforzarse introduciendo listas positivas de ejemplos en aras de la claridad<sup>97</sup>. Una de las listas sugeridas indicaba lo siguiente:

“De conformidad con el artículo 97, se ha considerado que determinados acuerdos carecen de sustancia comercial, ya que -

- (a) la sustancia o el efecto del acuerdo en su conjunto, es incompatible con, o difiere significativamente de, la forma de sus pasos individuales o, de una parte; o
- (b) implica o incluye—
  - (i) una financiación de ida y vuelta;
  - (ii) una parte acomodaticia;
  - (iii) elementos que tienen el efecto de compensarse o anularse mutuamente; o
  - (iv) una transacción que se realiza a través de una o más personas y que encubre el valor, la ubicación, la fuente, la propiedad o el control de los fondos que son objeto de dicha transacción; o
- (c) implique la localización de un activo o de una transacción o del lugar de residencia de cualquiera de las partes que no tenga un propósito comercial sustancial distinto de la obtención de un beneficio fiscal (de no ser por las disposiciones de este capítulo) para una de las partes”<sup>98</sup>.

97 En particular, el Comité recordó que tanto el proyecto de ley fiscal de 2009 como el de 2010 definieron este término de forma general “-se considerará que un acuerdo carece de sustancia comercial si no tiene un efecto significativo sobre los riesgos empresariales, o los flujos de caja netos, de cualquiera de las partes del acuerdo, aparte de cualquier efecto atribuible al beneficio fiscal que se obtendría de no ser por las disposiciones de la sección...” Este enfoque amplio dificultaría la tarea de la administración tributaria, ya que las variaciones de la posición económica sólo se contabilizarían en tres supuestos 1) cambio en la composición económica, 2) alteración de los riesgos del negocio, o 3) alteración del flujo de caja neto. Por lo tanto, se sugirió incluir una lista no exhaustiva de acuerdos que se considerarían carentes de sustancia económica.

98 Se proporcionaron orientaciones adicionales para identificar el significado que debe darse a la terminología dentro de la lista. Entre estos términos, el Comité incluyó “financiación de ida y vuelta”, “parte acomodaticia”.

En la misma línea, Australia incluyó una lista no exhaustiva de “indicios de evasión tributaria”. La lista incluía referencias a los cambios en la situación financiera de un contribuyente, a los cambios en la situación financiera de los miembros de la familia del contribuyente, a la naturaleza de las conexiones mantenidas con esos miembros de la familia y a las consecuencias relevantes para el contribuyente que no sean financieras. Las subsecciones e, f, g y h explican lo siguiente:

“(e) cualquier cambio en la situación financiera del contribuyente pertinente que haya resultado, resulte o pueda esperarse razonablemente que resulte del esquema;

(f) cualquier cambio en la situación financiera de cualquier persona que tenga o haya tenido

alguna conexión (ya sea de tipo empresarial, familiar o de otro tipo) con el contribuyente en cuestión, siendo un cambio que haya resultado, resulte o pueda esperarse razonablemente que resulte del esquema;

(g) cualquier otra consecuencia para el contribuyente en cuestión, o para cualquier persona mencionada en el apartado (f), de que se haya celebrado o ejecutado el esquema;

(h) la naturaleza de cualquier conexión (ya sea de carácter empresarial, familiar o de otro tipo) entre el contribuyente pertinente y cualquier persona mencionada en el apartado (f)”.

**Tabla 9 Ventajas y desventajas de utilizar una lista de ejemplos**

Ventajas	Desventajas
<p>Disponer de listas de ejemplos no exhaustivas puede ayudar a la administración tributaria y a los tribunales a la hora de aplicar e interpretar la GAAR. Esta lista también puede aumentar el efecto disuasorio de la GAAR. En este sentido, el uso de ejemplos puede evitar que los contribuyentes utilicen determinados vehículos de inversión o realicen determinadas operaciones previendo que podrían entrar en el ámbito de aplicación de la GAAR.</p>	<p>La elaboración de una lista de ejemplos es una tarea difícil para la administración tributaria, ya que requiere conocer el tipo de operaciones realizadas por los contribuyentes que pueden entrar en el ámbito de aplicación de la GAAR.</p>

**Conclusión de esta sección:** Pensar con antelación en la lista de indicios de elusión tributaria para aplicar la GAAR e incluir referencias a los mismos en la normativa procesal, ayudaría a la administración tributaria a la hora de crear su argumentación por haber seleccionado un caso determinado para ser revisado bajo la GAAR.

Las listas no exhaustivas de ejemplos pueden aumentar la certeza de los

contribuyentes sin reducir el alcance de la norma general antielusión.

Los ejemplos proporcionados pueden centrarse en determinados comportamientos que pueden considerarse como posibles casos de elusión tributaria. También los ejemplos pueden tener en cuenta consideraciones empresariales o comerciales en el comportamiento del contribuyente.

## 5.3 Aprender de otros países

### 5.3.1 Análisis de las GAAR de otros países

**Objetivo de la sección:** Ofrecer un resumen de los estudios comparativos relativos a las GAAR que pueden utilizarse como fuentes de inspiración para la redacción de las GAAR nacionales y de los tratados.

Los estudios registrados en la tabla tienen diferentes objetivos, siendo la GAAR el principal objeto de estudio, o uno de los temas secundarios de estudio.

**Tabla 10** Visión general de los estudios comparativos sobre las GAAR

Autores	Título	Año	Temas específicos tratados
<b>Reportes IFA</b> <sup>99</sup>	Anti-avoidance measures of general nature and scope: GAAR and other rules. Specially the general report.	2018 <sup>100</sup>	Elusión tributaria/Evasión tributaria <sup>101</sup> .
	Tax Treaties and Tax Avoidance: Application of anti-avoidance provisions.	2010	Forma y fondo en el derecho fiscal.
	Form & Substance in Tax Law.	2002	Disposiciones contra la elusión de los tratados.
	Tax Avoidance /Tax Evasion.	1983	GAARs y otras normas contra la elusión.
<b>Asociación Europea de Profesores de Derecho Fiscal (EATLP)</b>	Munich revisiting tax avoidance. General Reporter Ana Paula Dourado.	2016	Elusión tributaria.
<b>Universidad de Viena (WU Wien)</b>	GAARs: A Key Element of Tax Systems in the post-BEPS world.	2014	GAARs y BEPS.

99 Estos estudios comparativos han abordado principalmente países desarrollados (OCDE/G20) (de los países miembros del CIAT Canadá, Francia, España, Italia, México, Colombia, Brasil, Estados Unidos, India, Países Bajos, Portugal, Argentina) y muy pocos países no OCDE, no G20, incluyendo países en desarrollo (de los países miembros del CIAT Perú (dos veces IFA 2018 y 2010), Venezuela (una vez IFA 2010), Marruecos (una vez IFA 2010)).

100 P. Rosenblatt & M.E. Tron, Informe General en la sección 1. En las medidas contra la evasión de carácter y alcance general – GAAR y otras normas, IFA, Cahiers de droit fiscal international vol. 103a (SDU 2018), Libros IBDF.

101 En el informe de la IFA de 2018, se analizó la GAAR como un concepto trasplantado de un país a otro, por lo que, para analizar la GAAR, los ponentes optaron por ofrecer un enfoque de fiscalidad comparada con el objetivo de facilitar el intercambio entre países de los problemas comunes y las mejores prácticas en la redacción y aplicación de las GAARs. Al proporcionar una visión general de los principales elementos en el diseño de las GAAR, los ponentes pretendían permitir que los países aprendieran unos de otros “sobre cómo redactar las GAAR, identificar características comparables, resolver problemas similares y analizar las respuestas judiciales significativas”.

Autores	Título	Año	Temas específicos tratados
<b>Oficina Internacional de Documentación Fiscal (IBDF)</b> <sup>102</sup>	Comparative study – Tax Policy Trend in Africa. Commentary on the Major Tax Developments of 2013. Africa, Middle East and Latin America Knowledge Group on the IBFD.	2014	Identifica los principales acontecimientos relacionados con la fiscalidad en África y aborda específicamente los cambios en las normas contra la evasión en los países africanos.
<b>CIAT (como comisionado)</b> <sup>103</sup>	<i>Los retos en la aplicación de las cláusulas antiabuso por las administraciones tributarias latinoamericanas y las lecciones de la experiencia española y europea.</i> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Christian Anguita Oyarzún.	2017	Estudio comparativo sobre la aplicación de la GAAR en los países en desarrollo.
<b>OCDE</b> <sup>104</sup>	Normas contra la planificación fiscal internacional: Una clasificación.  Documentos de Trabajo del Departamento de Economía No. 1356.  Asa Johansson y otros.  Plan de Acción BEPS 6 que aborda la implementación de la Prueba de Propósito Principal (documentos BEPS, incluidos los documentos de revisión por pares).	2016	Describe cuáles fueron las principales normas antielusión utilizadas por los países de la OCDE y del G20 para combatir la planificación fiscal internacional de las empresas multinacionales en 2016. Incluye las GAAR dentro de los 5 tipos de normas antielusión más utilizadas.

102 Sección 4 Artículo técnico Tendencia de la Política Fiscal en África Septiembre de 2014 [https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/14\\_135\\_var\\_whitepaper\\_tax\\_policy\\_trend\\_in\\_africa.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/14_135_var_whitepaper_tax_policy_trend_in_africa.pdf)

103 Anguita Oyarzún, C. (2017). *Los retos en la aplicación de las cláusulas antiabuso por las administraciones tributarias latinoamericanas y las lecciones de la experiencia española y europea.* Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5542> Véase también el blog del CIAT <https://www.ciat.org/avoidance-in-contemporary-tax-law/?lang=en>

104 <https://www.oecd.org/economy/public-finance/Anti-avoidance-rules-against-international-tax-planning-A-classification.pdf>

Autores	Título	Año	Temas específicos tratados
<b>Carlo Gabarino</b>	Comparative Taxation and Legal Theory: The Tax Design Case of the Transplant of General Anti-Avoidance Rules Theoretical Inquiries in Law 11.2.	2010	En este estudio comparativo, Gabarino abordó las diferencias en el uso de la GAAR por parte de China y Canadá <sup>105</sup> .
<b>Judith Freedman</b> <sup>106</sup>	The United Kingdom General Anti-Avoidance Rule: Transplants and Lessons. Bulletin for international taxation June/July 2019.	2019	Estudiando el uso de los conceptos y frases trasplantadas de las GAAR del Reino Unido y utilizadas en la Directiva Contra la Elusión tributaria de la Unión Europea y la Acción 6 de BEPS.
<b>Mosquera Valderrama, I.J., Mazz, A., Schoueri L.E., Quiñonez N., West C., Pistone P. &amp; Zimmer F.</b>	Tools Used by Countries to Counteract Aggressive Tax Planning in Light of Transparency, Intertax.	2018	Proporcionar una comparación de las herramientas para contrarrestar la elusión tributaria de Colombia, Brasil, Uruguay y Sudáfrica. Este estudio también se refiere a la utilidad de las GAAR para hacer frente a la planificación fiscal agresiva (PFA) <sup>107</sup> .

105 Según el autor, la GAAR en Canadá tiene como objetivo “trazar la línea entre la minimización legítima de impuestos y la evasión tributaria abusiva, mientras que en China es un instrumento que se utiliza a discreción de la Administración Estatal de Impuestos”.

106 Boletín Junio/Julio 2019 IBDF <https://www.ibfd.org/shop/united-kingdomeuropean-unionoecd-uk-general-anti-avoidance-rule-transplants-and-lessons>

107 La investigación llevó a la conclusión de que “si bien existen normas antievasión e instrumentos conexos elaborados por la administración tributaria para interpretar dichas normas, sigue existiendo una importante incertidumbre para el contribuyente en cuanto a la aplicación e interpretación de las GAARs por parte de la administración tributaria. La falta de coherencia en la aplicación de las normas antielusión, la remisión a la jurisprudencia relativa a una antigua norma antielusión para la aplicación de una nueva norma antielusión, el amplio margen de interpretación que se deja a la administración tributaria (Colombia), el uso de una norma antielusión sin base legislativa requieren una aclaración.

**Tabla 11 Ventajas y desventajas de utilizar estudios comparativos**

Ventajas	Desventajas
<p>Inspirarse en la forma en que otros países han abordado la redacción de la GAAR y en los problemas a los que se enfrentan esos países puede ofrecer una perspectiva.</p>	<p>Utilizar los ejemplos de otros países sin evaluar previamente las tradiciones y doctrinas jurídicas del país que aplica la GAAR podría dar lugar a resultados adversos en los tribunales.</p>

Las buenas prácticas en la lucha contra la evasión tributaria pueden copiarse.

Una adopción demasiado literal de las normas puede derivar en reglas tributarias cuyo resultado no se pueda prever y podría constituir la raíz de futuras modificaciones de la disposición, así como la incredulidad social en la eficacia de la GAAR.

**Conclusión de esta sección:** Si otros países han tenido experiencias positivas al utilizar cierta redacción en sus GAARs, no hay razón para no reflexionar sobre esas disposiciones para construir la propia GAAR del país.

Sin embargo, el uso de la redacción de la GAAR de otro país puede requerir un enfoque cuidadoso. El hecho de que una determinada formulación de las GAAR sea eficaz en un país (donante) no indica que vaya a funcionar en el otro país que toma prestada dicha formulación (receptor). A veces, el préstamo de normas da lugar a resultados completamente diferentes de los observados en el país que introdujo la disposición legal en primer lugar (es decir, el donante).

Las administraciones tributarias deberían utilizar el ejemplo de la GAAR para inspirarse e identificar los hechos de los casos que quiere que se aborden con la GAAR. Las disposiciones demasiado amplias tienden a ser ineficaces, por lo que encontrar un equilibrio es una tarea importante para la administración tributaria.

Las administraciones tributarias pueden tener en cuenta los informes comparativos que figuran en esta sección para conocer mejor la experiencia de otros países de su región o tradición jurídica.

### 5.3.2 Ejemplos de GAARs de organizaciones internacionales

**Objetivo de la sección:** Proporcionar una lista de las fuentes en las que se puedan encontrar ejemplos de GAAR.

**Tabla 12** Ejemplos de GAARs ofrecidas por organizaciones internacionales

Autores	Título	Año	Ámbito de actuación
CIAT	Modelo de Código Tributario	2015	Nacional

Ejemplo de GAAR:

Artículo 11. Cláusula general antielusión.

1. Cuando se realicen actos artificiales o impropios, de forma aislada o conjunta, para la obtención de un determinado resultado final, las consecuencias tributarias aplicables a las partes implicadas en los actos serían las correspondientes a los actos habitualmente realizados para la consecución del resultado obtenido.
2. Lo primero sólo sería aplicable en aquellos casos en los que los actos artificiales o impropios realizados no conlleven efectos jurídicos o económicos relevantes, excluyendo el ahorro fiscal.

FMI <sup>108</sup>	Introducción de Una Norma General Contra la Elusión (GAAR): Cómo Garantizar que una GAAR Cumpla su Objetivo	2016	Nacional
--------------------	---	------	----------

Ejemplo de GAAR:

- (1) Esta sección se aplica cuando la Autoridad Fiscal está convencida de que:
- (a) se ha celebrado o ejecutado un esquema;
  - (b) una persona ha obtenido un beneficio fiscal en relación con el esquema; y
  - (c) teniendo en cuenta la esencia del esquema, se puede concluir que una persona, o una de las personas, que ha suscrito o llevado a cabo el esquema lo ha hecho con el propósito único o dominante de permitir a la persona mencionada en el apartado (b) obtener un beneficio fiscal.

108 Waerzeggers y Hillier, "Introducción de una Norma General Contra la Elusión (GAAR)".

Autores	Título	Año	Ámbito de actuación
(2)	A pesar de lo dispuesto en la presente Ley, cuando se aplique este artículo, la Administración Tributaria podrá determinar la deuda tributaria de la persona que obtuvo el beneficio fiscal como si el esquema no se hubiera suscrito o ejecutado, o como si se hubiera suscrito o ejecutado una alternativa razonable a la suscripción o ejecución del esquema, y podrá realizar ajustes compensatorios de la deuda tributaria de cualquier otra persona afectada por el esquema.		
(3)	Si se realiza una determinación o ajuste en virtud de esta sección, la Autoridad Fiscal debe emitir una evaluación que dé efecto a la determinación o al ajuste.		
(4)	La liquidación prevista en el apartado (3) deberá notificarse en un plazo de 5 años a partir del último día del ejercicio fiscal al que se refiera la determinación o el ajuste.		
(5)	<p>En este apartado:</p> <p><b>“esquema”</b> incluye cualquier curso de acción, acuerdo, convenio, entendimiento, promesa, plan, propuesta o compromiso, ya sea expreso o implícito y sea o no ejecutable;</p> <p><b>“beneficio fiscal”</b> significa:</p> <p>(a) una reducción de la obligación de pagar impuestos, incluso a causa de una deducción, crédito, compensación o reembolso;</p> <p>(b) un aplazamiento de la obligación de pagar impuestos;</p> <p>(c) cualquier otra ventaja derivada de un retraso en el pago del impuesto; or</p> <p>(d) cualquier cosa que provoque: (i) que una cantidad de ingresos brutos sea una renta exenta o no esté sujeta a impuestos; o (ii) que una cantidad que de otro modo estaría sujeta a impuestos no sea gravada.</p>		

<p><b>Naciones Unidas y Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo</b><sup>109</sup></p>	Modelos de tratados y sus respectivos comentarios <sup>110</sup> .	2017	Tratado fiscal
	Convenio Multilateral para la Aplicación de Medidas Relativas a los Convenios Tributarios para Prevenir la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios y Memorando Explicativo.	2016 Negociaciones concluidas. El 1 de julio de 2018 entró en vigor.	

Ejemplo GAAR: **ARTÍCULO 29 DERECHO A LAS PRESTACIONES**

1. [Disposición que, sin perjuicio de los apartados 3 a 5, restringe los beneficios del tratado a un residente de un Estado Contratante que sea una “persona cualificada”, tal como se define en el apartado 2].

109 Esta referencia está agrupada ya que la convención modelo de la ONU adoptó la versión detallada del artículo 29 del MC 2017 de la OCDE al considerar que proporcionaría una mejor orientación a las naciones en desarrollo sobre los elementos de la disposición. No obstante, en el Portafolio Práctico las GAAR de muestra se asemejan tanto a las GAAR detalladas como a las simplificadas

110 Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de 2017 y Modelo de Convenio sobre Doble Imposición entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo de las Naciones Unidas de 2017.

Autores	Título	Año	Ámbito de actuación
			<p>2. [Definición de las situaciones en las que un residente es una persona cualificada, que abarca</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- un individuo;</li> <li>- un Estado Contratante, sus subdivisiones políticas y sus organismos y entidades;</li> <li>- determinadas sociedades y entidades que cotizan en bolsa;</li> <li>- determinadas filiales de sociedades y entidades que cotizan en bolsa;</li> <li>- determinadas organizaciones sin fines de lucro y fondos de pensiones reconocidos;</li> <li>- otras entidades que cumplen determinados requisitos de propiedad y erosión de la base;</li> <li>- determinados vehículos de inversión colectiva.</li> </ul> <p>3. [Disposición que otorga beneficios del tratado a determinadas rentas obtenidas por una persona que no es una persona cualificada si la persona ejerce una actividad empresarial en su Estado de residencia y las rentas proceden de esa actividad empresarial o son accesorias a ella].</p> <p>4. [Disposición que proporciona beneficios del tratado a una persona que no es una persona cualificada si al menos más de una proporción acordada de esa entidad es propiedad de determinadas personas con derecho a beneficios equivalentes].</p> <p>5. [Disposición que otorga beneficios del tratado a una persona que se califica como “compañía sede”].</p> <p>6. [Disposición que permite a la autoridad competente de un Estado Contratante conceder determinados beneficios del tratado a una persona cuando los beneficios se denegarían de otro modo en virtud del apartado 1].</p> <p>7. [Definiciones aplicables a los efectos de los apartados 1 a 7].</p> <p>8. a) Cuando</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) una empresa de un Estado Contratante obtenga rentas del otro Estado Contratante y el Estado mencionado en primer lugar considere esas rentas como atribuibles a un establecimiento permanente de la empresa situado en una tercera jurisdicción, y</li> <li>(ii) los beneficios atribuibles a ese establecimiento permanente están exentos de impuestos en el Estado mencionado en primer lugar, los beneficios del presente Convenio no se aplicarán a ningún elemento de la renta sobre el que el impuesto en la tercera jurisdicción sea inferior al menor de los siguientes importes: [tipo a determinar bilateralmente] del importe de ese elemento de la renta y el 60 por ciento del impuesto que se aplicaría en el Estado mencionado en primer lugar sobre ese elemento de la renta si ese establecimiento permanente estuviera situado en el Estado mencionado en primer lugar. En tal caso, los ingresos a los que se apliquen las disposiciones del presente apartado seguirán siendo imponibles con arreglo a la legislación interna del otro Estado, no obstante, las demás disposiciones del Convenio.</li> </ul> <p>b) Las disposiciones anteriores del presente apartado no se aplicarán si los ingresos procedentes del otro Estado proceden o son accesorios al ejercicio activo de una actividad realizada a través del establecimiento permanente (distinta de la actividad de realización, gestión o simple tenencia de inversiones por cuenta propia de la empresa, salvo que se trate de actividades bancarias, de seguros o de valores mobiliarios realizadas por un banco, una empresa de seguros o un agente de valores registrado, respectivamente).</p>

Autores	Título	Año	Ámbito de actuación
---------	--------	-----	---------------------

c) Si se deniegan los beneficios del presente Convenio en virtud de las disposiciones anteriores de este párrafo con respecto a un elemento de renta obtenido por un residente de un Estado Contratante, la autoridad competente del otro Estado Contratante podrá, no obstante, conceder estos beneficios con respecto a ese elemento de renta si, en respuesta a una solicitud de dicho residente, dicha autoridad competente determina que la concesión de dichos beneficios está justificada a la luz de las razones por las que dicho residente no cumplió los requisitos de este párrafo (tales como la existencia de pérdidas). La autoridad competente del Estado Contratante al que se haya presentado una solicitud en virtud de la frase anterior consultará con la autoridad competente del otro Estado Contratante antes de conceder o denegar la solicitud.

9. No obstante las demás disposiciones del presente Convenio, no se concederá un beneficio en virtud del mismo con respecto a un elemento de la renta o del patrimonio si es razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que la obtención de ese beneficio era uno de los principales objetivos de cualquier acuerdo o transacción que diera lugar directa o indirectamente a ese beneficio, a menos que se establezca que la concesión de ese beneficio en esas circunstancias sería conforme al objeto y la finalidad de las disposiciones pertinentes del presente Convenio.

Naciones Unidas <sup>111</sup>	Portafolio Práctico: Protección de la Base Imponible de los Países en Desarrollo Mediante el Uso de Normas Generales Contra la Elusión	2019	Nacional
--------------------------------	--	------	----------

Ejemplos de GAARs: El Capítulo 4 del Portafolio ofrece dos ejemplos de GAARs (simplificada y detallada) y sus respectivas notas explicativas.

**Versión Simplificada<sup>112</sup>:**

**Sección X**

1. Cuando uno de los propósitos principales de una transacción sea obtener un beneficio fiscal y, teniendo en cuenta todas las circunstancias, ese beneficio fiscal sea contrario al objeto y la finalidad de la legislación fiscal, las autoridades tributarias determinarán las consecuencias tributarias para cualquier persona de manera que se deniegue el beneficio fiscal.
2. A los efectos del apartado (1):  
**"transacción"** incluye un hecho, acuerdo, convenio, curso de conducta, empresa, esquema o serie de transacciones; y  
**"beneficio fiscal"** incluye cualquier reducción, elusión o aplazamiento del impuesto a pagar [en virtud de esta Ley].

111 Arnold, "Protección de la Base Imponible de los Países en Desarrollo Mediante el Uso de Normas Generales Contra la Elusión."

112 Esta GAAR simplificada puede ser una opción atractiva para algunos países en desarrollo que están preocupados por su capacidad para administrar una disposición más detallada y quieren maximizar su discreción en la aplicación de una GAAR." Arnold, 123..

Autores	Título	Año	Ámbito de actuación
---------	--------	-----	---------------------

**Versión detallada:****Sección X**

- (1) Las consecuencias tributarias de cualquier operación de elusión tributaria para cualquier persona se determinarán de forma razonable en función de las circunstancias, con el fin de denegar cualquier beneficio fiscal que, de otro modo, se derivaría de la operación de elusión tributaria.
- (2) Una transacción o una serie de transacciones es una transacción de elusión tributaria si se puede considerar razonablemente, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias relevantes, que la transacción o la serie de transacciones:
  - (a) (i) da lugar, directa o indirectamente, a un beneficio fiscal; y
  - (ii) uno de los objetivos principales [el objetivo principal] de la transacción o de la serie de transacciones era obtener un beneficio fiscal.
- (3) A los efectos de la sección (2) y sin limitar la generalidad de la sección (2), se considerarán los siguientes factores para determinar el propósito principal<sup>113</sup> de una transacción o una serie de transacciones:
  - (a) cualquier cambio en la posición financiera de las personas que realizan o participan en la transacción o serie de transacciones, o de cualquier persona relacionada con dichas personas;
  - (b) la forma en que se realizó la transacción o la serie de transacciones;
  - (c) el contenido económico de la transacción o serie de transacciones; y
  - (d) si la transacción o la serie de transacciones crearon derechos u obligaciones que no habrían sido creados por personas que negocian en condiciones de independencia mutua.
- (4) La Sección (1) no se aplicará a ninguna operación de elusión tributaria si la persona que solicita el beneficio fiscal establece que la operación es conforme y no es contraria al objeto y la finalidad de las disposiciones pertinentes de esta Ley [refiérase a la Ley o Leyes pertinentes] o a un tratado fiscal o a las disposiciones de esta Ley leídas en su conjunto.
- (5) A los efectos del apartado (4),
  - (a) el objeto y la finalidad de las disposiciones pertinentes de esta Ley o las disposiciones de esta Ley leídas en su conjunto se determinarán por referencia al texto de las disposiciones, cualquier prueba extrínseca pertinente, incluido cualquier material explicativo emitido por [las autoridades tributarias o el Ministerio de Hacienda] y cualquier otra información pertinente; y
  - (b) se considerarán los siguientes factores para determinar si una operación de elusión tributaria es conforme o contraria al objeto y la finalidad de las disposiciones pertinentes de esta Ley [refiérase a la Ley o leyes pertinentes] o un tratado fiscal o las disposiciones de esta Ley leídas en su conjunto:
    - (i) la forma en que se ha realizado la operación o la serie de operaciones;
    - (ii) el contenido económico de la transacción o serie de transacciones;
    - (iii) si la transacción o la serie de transacciones crearon derechos u obligaciones que no habrían sido creados por personas que negocian en condiciones de independencia mutua; y
    - (iv) si la transacción o serie de transacciones es artificial o anormal o implica pasos artificiales o anormales.

113 Esta disposición es probablemente innecesaria si la sección (2) utiliza la prueba de uno de los propósitos principales.

Autores	Título	Año	Ámbito de actuación
			<p>(6) A los efectos de la sección (1), al determinar las consecuencias tributarias para cualquier persona, la autoridad fiscal puede tomar cualquier medida que sea razonable en las circunstancias, incluyendo, sin limitar lo anterior:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Permitir o rechazar cualquier deducción, bonificación, crédito, exención o exclusión [en el cálculo de la renta bruta, la renta imponible o el impuesto a pagar] en su totalidad o en parte;</li> <li>(b) La asignación o reasignación de cualquier ingreso, pérdida, deducción, subsidio, alivio, crédito, exención o exclusión a cualquier persona en su totalidad o en parte;</li> <li>(c) Recalificar la naturaleza de cualquier ingreso, pérdida, pago, gasto u otra cantidad;</li> <li>(d) Ignorar o no tener en cuenta cualquier transacción o serie de transacciones que sea o forme parte de una operación de elusión tributaria;</li> <li>(e) Ignorar, despreciar o combinar una o más transacciones que formen parte de una serie de transacciones; y</li> <li>(f) Considerar que dos o más personas están relacionadas [vinculadas, asociadas o que no negocian en condiciones de igualdad] o que son la misma persona.</li> </ul>
			<p>(7) Cualquier persona, que no haya recibido una liquidación que implique la aplicación de la sección (1), podrá solicitar, en un plazo de 12 meses a partir de la fecha de emisión de una liquidación en virtud de la sección (1) con respecto a una determinada operación de elusión tributaria, que las autoridades tributarias realicen los ajustes consiguientes en la obligación tributaria de dicha persona como resultado de dicha liquidación que sean razonables en las circunstancias.</p>
			<p>(8) Cuando las autoridades tributarias denieguen la solicitud de ajustes consecuentes de una persona en virtud del apartado (7), las autoridades tributarias notificarán a la persona la decisión en un plazo de __ meses a partir de la recepción de la solicitud y la persona tendrá derecho a recurrir la decisión [ante el tribunal aplicable de conformidad con las normas habituales que rigen los recursos].</p>
			<p>(9) Definiciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) “beneficio fiscal” significa cualquier reducción, elusión o aplazamiento del impuesto a pagar [o cualquier interés, sanción u otra cantidad a pagar] en virtud de esta Ley, un aumento de cualquier devolución de impuestos en virtud de esta Ley e incluye cualquier beneficio derivado de la aplicación de las disposiciones de un tratado fiscal;</li> <li>(b) “impuesto” significa cualquier impuesto [impuesto bajo las siguientes Leyes] [administrado por el Comisionado];</li> <li>(c) “transacción” significa cualquier transacción, evento, acción, curso de acción, curso de conducta, esquema, plan, propuesta, acuerdo, arreglo, entendimiento, promesa o compromiso, ya sea expreso o implícito y sea ejecutable o no; y</li> <li>(d) “serie de transacciones” significa dos o más transacciones que están conectadas o relacionadas, directa o indirectamente, ya sean expresas o implícitas y sean ejecutables o no, e incluye cualquier transacción que se lleve a cabo debido a transacciones anteriores o posteriores.</li> </ul>

**Tabla 13** Ventajas y desventajas de utilizar un ejemplo de GAAR

Ventajas	Desventajas
<p>Los ejemplos de GAAR permiten a los países reflexionar sobre los elementos que deben incluirse en el texto de la GAAR. Se pueden detectar de antemano diferentes referencias a cada uno de los elementos. Las opciones entre incluir construcciones únicas, como una referencia a transacciones en general o una transacción en singular junto con formas plurales (por ejemplo, "o serie de transacciones") se pueden hacer en función de los ejemplos.</p>	<p>Los ejemplos de GAAR constituyen una fuente fiable de inspiración para la redacción de las GAAR, aunque no orientan al país sobre los aspectos administrativos que hay que resolver para promulgar la norma (por ejemplo, fecha de entrada en vigor, procedimientos de recurso, orientación sobre los órganos o comités de consulta, etc.), partiendo de la idea<sup>114</sup>.</p>

114 "El modelo de GAAR no contiene disposiciones que traten los aspectos administrativos de la aplicación de la GAAR, como los procedimientos especiales de evaluación o apelación, los requisitos de notificación y la fecha de entrada en vigor o la disposición de entrada en vigor, porque estos aspectos dependen en gran medida de los aspectos procesales y administrativos de la legislación nacional de cada país en particular." Arnold, "Protección de la Base Imponible de los Países en Desarrollo Mediante el Uso de Normas Generales Contra la Elusión," 123–24.

Ventajas	Desventajas
<p>En general, la terminología inspirada en las tradiciones jurídicas de otros países puede extraerse de las GAAR de la muestra. Por ejemplo, la GAAR del CIAT se refiere a la teoría del “acto propio”, que en inglés, podría reconocerse como la teoría de los “actos propios” o “actos usualmente realizados”. Esta teoría se utiliza en el derecho civil, pero se ha mencionado en relación con la legislación del derecho fiscal en países como Uruguay<sup>115</sup>, República Dominicana<sup>116</sup> y España<sup>117</sup>. La teoría se refiere a una presunción general sobre la base de la conducta de un contribuyente para lograr cierto objetivo, que permite a otros actores interpretar la conducta tomada como coherente con los objetivos del contribuyente. La teoría no se limita a los actos del contribuyente, sin embargo, en el contexto de la GAAR lo sería ya que las pruebas se centran en el estudio del comportamiento del contribuyente.</p>	

- 115 Juzgado Letrado de Primera Instancia en lo Civil de 14° Turno, sentencia N° 17/2012 del 26/03/2012. Beatriz Venturini – En este caso, los jueces de ambas instancias aplicaron la teoría de los “actos propios” para defender al contribuyente de tener que devolver un crédito fiscal solicitado en el pasado. El fisco había tardado 14 años en hacer la reclamación y el proceso se había extendido hasta 19 años mientras se discutía en la primera y segunda instancia. La teoría se aplicó para indicar que el hecho de tardar 14 años en reclamar ya podía ser señalado como una actitud concluyente de la autoridad fiscal de no estar interesada en reclamar la devolución. Se puede encontrar un resumen rápido del caso en: <https://www.fder.edu.uy/finanzas/jurisprudencia#ir0020>
- 116 Las referencias incluidas en la normativa contemplan aspectos de procedimiento fiscal: <https://dgii.gov.do/legislacion/normasGenerales/Documents/Otras%20Normas%20de%20Inter%C3%A9s/Norma02-10.pdf>
- 117 Aunque desarrollada principalmente en el marco de la jurisprudencia para causas civiles (<https://www.ilpabogados.com/la-doctrina-los-actos-proprios/>) la teoría de los actos propios ha sido utilizada en casos de derecho tributario para identificar si la conducta exteriorizada por la administración tributaria es coherente con la forma en que decide actuar respecto del mismo contribuyente en el futuro. En la sentencia STS 962 de 2014 la administración tributaria alegó que ABC S.L cometió fraude fiscal al devolver en efectivo las aportaciones realizadas en capital por sus accionistas. Al estudiar los hechos y circunstancias del caso el Tribunal Supremo de Madrid decidió denegar la solicitud argumentando que la administración tributaria tenía conocimiento de las devoluciones realizadas en los ejercicios fiscales 1997 y 1998 sin manifestar preocupación. Esta conducta constituyó un acto propio de la administración tributaria, que fue interpretado por el contribuyente como un aval a su conducta.

Ventajas	Desventajas
<p>El uso de una terminología común puede ser útil más adelante para asociar las nociones de la GAAR con las de otras instancias. Un país puede referirse al propósito principal de una transacción dentro de su GAAR nacional y, más adelante, estar dispuesto a reflexionar sobre la orientación dada en la subsección 3 de la GAAR detallada que ofrece el modelo de convenio fiscal de la OCDE, ya sea como criterio interpretativo o para incluir esta orientación dentro de la legislación nacional.</p>	

Si un país ha intentado incluir una GAAR en su legislación nacional, pero el entorno político o social ha interferido en este objetivo. Es posible que la adopción de una GAAR simplificada según las opciones disponibles por cualquiera de las fuentes presentadas en el cuadro sea más fácil de defender ante estas instancias. Algunos argumentos a favor de esta forma de actuar serían:

- el modelo GAAR es una propuesta que ha sido discutida por muchos actores en instancias internacionales, lo que sugiere la existencia de una rica discusión de fondo;
- el modelo GAAR no defiende en cierta medida los argumentos o un partido político específico, ya que su conformación obedece a discusiones internacionales o académicas;
- el proceso de redacción sería menos costoso, ya que el modelo de las GAAR ya proporciona los principales elementos de una disposición general, por lo que los costes administrativos en los que se incurriría son los necesarios para ajustar la disposición a los antecedentes jurídicos del país.

**Conclusión de esta sección:** Los ejemplos de GAAR incluyen orientaciones sobre las siguientes cuestiones:

- referencia sobre la existencia de un acto, negocio, transacción o serie de ellos
- aclaraciones sobre el contexto en el que ese acto, negocio, transacción o serie de transacciones se considerará o resultará de carácter abusivo.
- proporcionar orientación sobre el procedimiento dentro de la GAAR o en una disposición separada.
- determinar el tiempo en el que el contribuyente está habilitado para ejercer su derecho de defensa.
- determinar qué funcionarios de la autoridad tributaria deben ocuparse de la GAAR y qué funcionario es responsable de presentar la decisión final sobre un caso.
- introducir comentarios sobre la minuciosidad con la que se espera que se lleve a cabo la investigación, con el fin de proporcionar certeza a los contribuyentes

Si la redacción de la GAAR se nutre de elementos presentes en las GAARs

desarrolladas por otras jurisdicciones o tomadas de normas internacionales, las administraciones tributarias deben garantizar que las doctrinas y referencias sean claras para los contribuyentes y los tribunales, ya sea explicando lo que debe entenderse dentro de la disposición sobre los términos utilizados o proporcionando orientación en documentos adicionales.

La transposición de un modelo de GAAR es sólo una parte del proceso de lucha contra la elusión tributaria. La norma es una herramienta que debe utilizar la administración fiscal del país para hacer frente a los casos no contemplados en la legislación vigente. Sin embargo, la interpretación de la norma por parte del Tribunal dependerá de las exposiciones de motivos que hayan incorporado la disposición. Del mismo modo, la interpretación de las GAARs puede basarse en las doctrinas de elusión tributaria disponibles en la jurisdicción o en los textos interpretativos relacionados con el modelo original de GAAR. Véanse los ejemplos analizados en la [sección 5.2.1](#) para obtener más orientación sobre las cuestiones que pueden surgir al interpretar una GAAR.

## 5.4 Conceptos estándar

**Objetivo de esta sección:** Proporcionar una visión general sobre los elementos básicos incluidos en una GAAR y explicar su significado, así como las opciones para su redacción.

En esta sección se analizarán los elementos básicos de una GAAR. En un primer momento, la sección abordará las nociones que enmarcan el alcance del análisis de la GAAR, como el beneficio o la ventaja fiscal, la transacción o la serie de transacciones, y el propósito o la finalidad principal que sustenta la transacción. A continuación, se revisarán los elementos adicionales que suelen incluirse en las GAARs. Por elementos adicionales nos referimos a las pruebas objetivas y subjetivas y a otros matices (es decir, pruebas adicionales) que podrían guiar al intérprete a la hora de aplicar la GAAR.

Téngase en cuenta que la descripción de los elementos mostrará su cercanía intrínseca. Es decir, que todos los elementos de la GAAR funcionarán juntos de forma circular proporcionando significado a los elementos restantes. Esta coherencia es de esperar, ya que la GAAR debe ofrecer un equilibrio total para someterse a las investigaciones de evasión tributaria. Esto se entiende fácilmente si se tiene en cuenta que los elementos y las descripciones de las conductas

siempre irán unidos a las consecuencias de las GAARs. En otras palabras, los beneficios tributarios no deberían derogarse, a menos que los hechos y las circunstancias de un caso demuestren que una transacción está efectivamente dentro del ámbito de aplicación de la GAAR.

Por lo tanto, los elementos descriptivos deben ir acompañados de orientaciones subjetivas y objetivas, con el fin de establecer claramente el alcance de la disposición. Asimismo, la investigación fiscal permitirá evaluar nuevos hallazgos en las categorías consideradas en las fases iniciales de la aplicación de la GAAR. Se espera que estas pruebas se evalúen con respecto a los medios de prueba existentes. Esta característica también añade coherencia a la aplicación de la GAAR.

Desde este punto de vista, la GAAR podría considerarse como un procedimiento legislativo condensado, que ofrece orientación tanto a los contribuyentes como a los funcionarios. En este sentido, es especialmente importante que la redacción de la GAAR transmita el mensaje de ser una disposición deseada dentro del sistema. Por lo tanto, el objetivo es que la GAAR logre un equilibrio entre los principios de necesidad y proporcionalidad con respecto a los derechos del contribuyente. Sólo en esta medida la GAAR podría ser vista como una “buena ley” a la que adherirse.

**Conclusión de esta sección:** En la GAAR se observan cuatro elementos que son fundamentales para su funcionamiento, a saber, la “transacción, esquema o acto de elusión”, el “beneficio o ventaja fiscal”, la “prueba subjetiva” y la “prueba objetiva”.

Los elementos de la GAAR deben estar interconectados, ya que constituyen las etapas del análisis que se espera que realice la administración tributaria al evaluar un caso determinado con arreglo a la GAAR.

Hay que tener en cuenta que la disposición constituye un procedimiento en sí mismo para analizar las situaciones que puedan considerarse como elusión tributaria. Por lo tanto, asegúrese de proporcionar orientación específica tanto a los funcionarios fiscales como a los contribuyentes sobre la forma y el momento en que deben actuar durante el proceso de análisis.

#### 5.4.1 Acto, acuerdo, esquema o transacción de elusión tributaria

**Objetivo de esta sección:** Identificar las diferentes terminologías que se pueden utilizar para identificar el caso en el que se puede aplicar la GAAR. Discutir los obstáculos a los que hay que enfrentarse y sus posibles soluciones.

Este es el primer elemento para tener en cuenta a la hora de redactar una GAAR, ya que se refiere al tipo de conducta desplegada por el contribuyente, que será evaluada por los funcionarios o los tribunales fiscales cuando corresponda. Entre estos términos se encuentran actos jurídicos, negocios jurídicos,

transacción(es), actos de elusión, acuerdo(s), esquema(s), acuerdo de elusión no permitido, operación, y actos o conductas generales desplegadas por los interesados para llevar a cabo un determinado negocio, proyecto o empresa.

Aunque estos términos puedan parecer tener un significado equivalente, es importante reconocer que algunos de ellos pueden estar emparejados con nociones disponibles en otras ramas del derecho. En particular, se pueden encontrar referencias a los *negocios jurídicos* en el derecho civil<sup>118</sup>, que pueden definirse como declaraciones de intenciones privadas destinadas a producir efectos según la ley de una jurisdicción determinada. Algunos de estos actos sólo tienen

118 Que proviene de la teoría alemana del *Rechtsgeschäft*, posteriormente denominada por los franceses como *L'acte juridique* y traducida al español como *Negocio Jurídico*. Si bien la teoría abarcaba los actos con relevancia para los fines del derecho, algunas corrientes civiles distinguen entre actos y negocios jurídicos, donde los primeros se refieren a situaciones que a pesar de tener relevancia para los fines del derecho no se considera que abarquen manifestaciones de voluntad que indiquen un compromiso con otros actores para concluir una determinada empresa. Los segundos implican, por tanto, una manifestación de voluntad directa en la que la persona que actúa manifiesta su voluntad de contribuir con una determinada empresa.

efectos jurídicos si se siguen procedimientos específicos.

Por ejemplo, ciertas legislaciones reconocen la compra de un auto sólo después de que el nuevo propietario haya sido inscrito en el registro de existencia del vehículo, junto con el acuerdo entre el comprador y el vendedor. Por lo tanto, a la hora de definir el tipo de acto que entra en el ámbito de aplicación de la GAAR es importante conocer estas coincidencias en la redacción utilizada para evitar limitar las GAAR a una serie de actos específicos.

Además, el término podría emplearse con un alcance amplio o estrecho. Esto dependerá de la intención que se le dé a la GAAR, si funcionará como una cláusula general o si se dirige a un conjunto de situaciones identificables. En el caso de la primera opción, la idea es evitar la exclusión de posibles eventos, para ser escaneados bajo la GAAR. Términos como esquema, acuerdo o transacción permiten este tipo de ámbito de aplicación amplio.

En este escenario, se pueden dar instrucciones para discernir el propósito con el que se estableció el esquema o la transacción, o la intención mostrada por el contribuyente al crear el esquema. Asimismo, podría utilizarse una orientación adicional hacia la prueba subjetiva. En ausencia de esas consideraciones adicionales, la norma puede ser invocada para procesar a los contribuyentes cuyas acciones estén dentro del cumplimiento de

la ley fiscal. En este sentido, la certeza para los contribuyentes se ve disminuida al no quedar claro el propósito de la GAAR y las condiciones para su aplicación.

Algunas GAAR incluyen mecanismos de alcance relacionados con la conducta ideal que se espera de un contribuyente. Al hacerlo, la norma extrae conceptos contrastados como “aceptable frente a inaceptable”, “responsable frente a irresponsable”, “comportamiento ordinario o esperado frente a no común en el respectivo ámbito empresarial”; todos estos conceptos conectan con la noción de realizar negocios en el ámbito de una determinada cultura empresarial, social y conductualmente hablando (véase la [sección 5.2.2](#)). Evidentemente, la persona que evalúe dicha contraprestación tendrá que hacer uso de su propio pensamiento subjetivo para evaluar la transacción en relación con estas amplias categorías, lo que a su vez genera una pérdida de certidumbre para los contribuyentes<sup>119</sup>. Sin embargo, estas cuestiones pueden controlarse proporcionando más orientación con listas no exhaustivas dentro de la normativa, como se describe en la [sección 5.2.3](#).

Otro calificador utilizado es la “artificialidad” o el “carácter ficticio” de un esquema como condición para ser analizado bajo la GAAR. Asimismo, esta consideración requiere interpretaciones subjetivas. Sin embargo, el término “artificialidad” podría definirse con más detalle mediante criterios objetivos de sustancia económica. En estos casos, los criterios podrían abarcar, por ejemplo: la

119 Rosenblatt, “Normas Generales Contra la Elusión para los Principales Países en Desarrollo: Un Enfoque de Tributación Comparativa”.

necesidad de implicar a determinados actores en el proyecto, la selección de un lugar para la creación de un holding o una filial, la determinación de la entidad que financia la operación, la constitución de las entidades presentes en la transacción, por citar algunos. La norma puede enumerar directamente algunas de estas condiciones o pueden estar referenciadas en la jurisprudencia del país. Esto último es frecuente cuando se adopta el carácter artificial o ficticio dentro de la GAAR a semejanza de una doctrina de abuso construida por los tribunales de un país. Téngase en cuenta que, en ausencia de una lista o de una doctrina, el uso de esta terminología podría ser controvertido, ya que tanto el intérprete como el contribuyente no tendrían una referencia sobre cómo deben interpretarse estos términos. En última instancia, esto podría hacer a la GAAR inaplicable.

Sin embargo, la adopción de una redacción que implique actos que normalmente son cometidos sólo por ciertos contribuyentes o que mencione esquemas que normalmente son celebrados sólo por tipos específicos de contribuyentes, reduciría el alcance de la GAAR de modo que podría considerarse más bien una norma antiabuso específica (SAAR). A menos que esto sea lo que pretende el legislador, es preferible limitar el ámbito de aplicación de la GAAR mediante elementos adicionales dentro de la disposición distintos del tipo de acto analizado.

Otra posible formulación es abordar la “transacción completa, partes de esta, series de transacciones o una combinación de todas las anteriores”. Este enfoque garantiza que los esquemas creativos de elusión tributaria, en los que se reúnen pasos detallados para lograr un resultado determinado, se incluyan en el ámbito de aplicación de la GAAR. La formulación de la GAAR en este sentido parece abarcar todos los posibles resultados que se pueden encontrar en las operaciones de elusión nacionales o cuando se llevan a cabo esquemas internacionales de planificación fiscal agresiva<sup>120</sup>.

No obstante, la consideración amplia podría permitir al funcionario de Hacienda recalificar toda una operación, aunque la elusión se refiera sólo a una parte de ella. Dividir una operación completa por pasos requiere que el intérprete aporte razones para dividir el esquema en partes. La elaboración de una justificación para este paso inicial caso por caso podría ser onerosa y costosa para la administración. Además, una serie de transacciones podría ser difícil de identificar, ya que las transacciones pueden no tener una secuencia temporal o pueden haber sido realizadas por diferentes actores para lograr un beneficio final (es decir, un grupo multinacional que realiza una operación a escala mundial).

Como se menciona en la [sección 5.2.3](#), la mejor manera de resolver estos problemas es

120 Aunque internacionalmente no se ha adoptado una definición para este término, nos referiremos a una adoptada por la Comisión Europea que identifica la planificación fiscal agresiva como “consiste en aprovechar los tecnicismos de un sistema fiscal o los desajustes entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria.” Comisión Europea, Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva

proporcionar orientación a la administración tributaria mediante la introducción de listas de ejemplos no exhaustivos al definir el elemento de esquema o transacción de la GAAR. Asimismo, se pueden incluir orientaciones en un folleto que se

distribuya en la administración tributaria o incluso ofreciendo cursos para los funcionarios de la administración tributaria sobre cómo aplicar una GAAR. Para más ideas sobre este asunto, consulte la [sección 6](#).

**Conclusión de esta sección:** A la hora de definir el término “transacción o serie de ellas”, el legislador podría considerar los conceptos que se mantienen cercanos a las interpretaciones proporcionadas por la legislación existente y tratar de motivar la selección de las condiciones de alcance para la revisión de una transacción bajo la GAAR. Al hacerlo, es aconsejable considerar qué haría el intérprete con estas nociones y si las condiciones arrojan luz sobre la tarea que se está llevando a cabo, es decir, la identificación de la conducta de elusión tributaria.

Aclarar los pasos que deben seguir los funcionarios fiscales que invocan la GAAR. La creación de un procedimiento para promulgar la GAAR podría ser una forma de hacerlo.

Si el funcionario fiscal debe o puede basarse en presunciones legales de cualquier tipo, asegúrese de incluirlas en el texto de la GAAR.

#### 5.4.2 Beneficio o ventaja fiscal

**Objetivo de esta sección:** Proporcionar una visión general de las implicaciones asociadas a la descripción del término “beneficio fiscal”. Explicar que el concepto puede asociarse a tipos específicos de impuestos y las posibles formas de describirlo con afirmaciones positivas o negativas.

La GAAR por sí sola no puede establecer en su totalidad el alcance del beneficio fiscal. Por lo tanto, cuando la disposición da cuenta de los “beneficios fiscales no previstos”, se refiere a cualquier posible resultado avalado por el sistema

fiscal en el que opera la GAAR. Sin embargo, la connotación de involuntario o inesperado se guía igualmente por las características adicionales que conlleva la transacción o el régimen. Es decir, debe abordarse directamente en las GAAR proporcionando ejemplos, ya sea refiriéndose a los casos tratados por los tribunales nacionales o, en última instancia, redactando reglas para el intérprete sobre el procedimiento bajo el cual debe evaluarse la indeseabilidad. Estas características podrían combinarse con las pruebas [subjetivas](#) y [objetivas](#) de la GAAR.

Cuando no esté relacionado con connotaciones adicionales, el término de beneficio fiscal se guiará

por la noción de “transacción” o “esquema”, ya que es la transacción la que dio lugar a la concesión de un determinado beneficio fiscal y el beneficio que debe otorgarse a una determinada operación habría sido el adecuado. Por ejemplo, un beneficio fiscal podría ser la posibilidad de diferir el devengo de la renta. Al examinar la operación, el análisis se realiza para determinar si los pasos seguidos por el contribuyente prevén la concesión legítima de dicho beneficio. A continuación, se debe revisar si la operación está cohesionada con la operación empresarial y si otros aspectos no relacionados con la fiscalidad respaldan la operación, y se deben verificar los hechos y consecuencias generales que rodean la operación. En este sentido, la veracidad del beneficio fiscal depende de la operación analizada, que a su vez dependerá de la valoración de las pruebas subjetivas y objetivas.

Por tanto, la cuestión inicial de este término es averiguar si el beneficio o ventaja fiscal existe en la operación y cuál es. En consecuencia, el legislador se enfrentará a la decisión de proporcionar una lista de ejemplos dentro de la GAAR para facilitar la identificación del beneficio o no. Cuando se utiliza una lista de beneficios no permitidos, es habitual encontrar entre los elementos enumerados operaciones relacionadas con escenarios perturbadores para la correcta aplicación de una norma (por ejemplo, desviarse del principio de plena competencia, realizar una operación guiada por fines no *bona fide*, simulaciones, etc.). Siguiendo con el ejemplo del aplazamiento del devengo de las rentas,

una transacción que se trate como una operación de arrendamiento no debería permitir un aplazamiento de las rentas devengadas si el resultado final convierte la operación en un alquiler normal. Se podrían enumerar otras consideraciones para indicar varias situaciones que se percibirán como ilegítimas. Sin embargo, si se sigue este enfoque, se corre el riesgo de convertir la GAAR en una SAAR.

Asimismo, el consejo sobre cómo interpretar los términos puede basarse en los pasos que se deben seguir al promulgar la disposición. Por ejemplo, el legislador podría determinar que el primer paso que debe seguir el funcionario fiscal es identificar lo que habría ocurrido si el contribuyente no hubiera realizado la transacción. Aunque es útil, comenzar con este paso puede considerarse demasiado amplio para la interpretación, ya que los casos hipotéticos podrían abrir la posibilidad de encontrar escenarios o resultados sesgados que dependan exclusivamente de la imaginación o de las experiencias pasadas del funcionario que aplica la norma. Para evitar esto, el legislador puede introducir una redacción en sus GAARs para destacar que la recalificación sólo tendrá lugar tras realizar un examen exhaustivo de los hechos y las circunstancias del caso.

Una opción es describir el beneficio fiscal por sí mismo, utilizando un lenguaje descriptivo como “reducción, elusión o aplazamiento del impuesto a pagar”<sup>121</sup>. Estas formulaciones abarcan las amplias opciones que se encuentran en un sistema fiscal.

121 Rosenblatt, “Normas Generales Contra la Evasión para los Principales Países en Desarrollo: Un Enfoque de Fiscalidad Comparada”.

Además, podría afirmarse que el beneficio fiscal podría estar representado por estas referencias, pero no está “limitado a ellas”, por lo que las consideraciones sobre cuál es el beneficio fiscal en un caso concreto pueden variar a la luz de las circunstancias del caso.

Hay que tener en cuenta que algunas configuraciones del régimen son elegidas por el contribuyente, ya que la norma que establece un beneficio fiscal puede avalar la utilización de determinados tipos de entidades o acuerdos. Este es el caso cuando los beneficios se utilizan para dirigir una conducta deseada por

los contribuyentes. Teniendo en cuenta esta posibilidad, podría ser ideal excluir de la aplicación de la GAAR ciertas situaciones expresamente relacionadas con dichas normas para reconocer en la disposición que el cumplimiento formal de las condiciones en normas específicas no derivaría en investigaciones de elusión tributaria bajo la GAAR, a menos que se puedan reunir pruebas adicionales que impliquen un propósito de elusión tributaria, por ejemplo si la transacción no puede explicarse por razones comerciales o empresariales.

## Lista de beneficios/ ventajas tributarias

**Tabla 14** Lista de ejemplos de cómo otros países han redactado la sección de beneficios/ventajas en sus GAARs

País	Redacción creada para definir lo que puede ser un beneficio fiscal
Reino Unido	<p>“Una ‘ventaja fiscal’ incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) la desgravación o el aumento de la desgravación fiscal;</li> <li>(b) la devolución o el aumento de la devolución del impuesto;</li> <li>(c) la elusión o la reducción de una carga fiscal o de una liquidación de impuestos;</li> <li>(d) elusión de una posible liquidación del impuesto;</li> <li>(e) aplazamiento de un pago de impuestos o adelanto de una devolución de impuestos; y</li> <li>(f) eludir la obligación de retener o contabilizar el impuesto”.</li> </ul>

País	Redacción creada para definir lo que puede ser un beneficio fiscal
India	Sección 102 de la Ley del Impuesto sobre la Renta: "(11) Por "beneficio fiscal" se entiende–
	(a) "una reducción o elusión o aplazamiento del impuesto u otra cantidad a pagar en virtud de esta Ley; o
	(b) un aumento de la devolución del impuesto u otra cantidad en virtud de esta Ley; o
	(c) una reducción, elusión o aplazamiento del impuesto u otra cantidad que debería pagarse en virtud de esta Ley, como resultado de un tratado fiscal; o
	(d) un aumento de la devolución del impuesto u otra cantidad en virtud de esta Ley como resultado de un tratado fiscal; o
	(e) una reducción de los ingresos totales, incluido el aumento de las pérdidas en el año anterior correspondiente o en cualquier otro año anterior"

**Sudáfrica**

El artículo 80L menciona que, a efectos de la aplicación de la GAAR, el término "beneficio fiscal" "incluye cualquier evasión, aplazamiento o reducción de cualquier obligación tributaria". A este respecto, es importante mencionar que la misma sección define el término "impuesto" como "cualquier impuesto, gravamen o derecho impuesto por [la ley del impuesto sobre la renta] o cualquier otra ley administrada por el Comisionado".

**Conclusión de esta sección:** Es aconsejable recurrir a formulaciones generales acompañadas de listas no exhaustivas de tipos de beneficios tributarios para abarcar tanto la concesión de beneficios que, de otro modo, no serían aplicables, como la ausencia de consecuencias tributarias en casos en los que deberían haberse observado obligaciones formales y sustantivas.

El beneficio fiscal puede denominarse como tal o representarse mediante varias acciones o verbos que describen la manifestación del beneficio (por ejemplo, la reducción, la elusión o el aplazamiento de un impuesto que de otro modo debería pagarse).

Un beneficio fiscal puede definirse en relación con el contribuyente investigado (beneficio directo) o extenderse a los beneficios tributarios conseguidos por terceros (beneficios indirectos).

Los beneficios tributarios pueden considerarse atendiendo a las condiciones temporales (por ejemplo, beneficios presentes o futuros, que afecten al año de la transacción o a años posteriores) o en atención a determinados axiomas (por ejemplo, como consecuencia de determinados actos, del cumplimiento de condiciones, del acaecimiento de una contingencia, como resultado del ejercicio de un poder o discreción conferidos a una determinada persona).

### 5.4.3 Prueba subjetiva

**Objetivo de esta sección:** Explicar el objetivo de la prueba subjetiva dentro de una GAAR. Identificar las formas en que se puede reducir la subjetividad de la prueba. Identificar el objetivo de la prueba, es decir, analizar el comportamiento del contribuyente o contribuyentes implicados en la operación analizada. Identificar las pruebas adicionales que pueden introducirse junto a la prueba subjetiva

Además del tipo de operación y del beneficio fiscal, una GAAR suele incluir pruebas consideradas como elementos circunstanciales, que analizan la conducta desplegada por el contribuyente al celebrar el acuerdo que dio lugar a los beneficios

tributarios (prueba subjetiva) y, en consecuencia, si la concesión de dicho beneficio se ajusta al objeto y propósito de la norma que lo permite (prueba objetiva). Ambas pruebas construyen el marco de la valoración, ya que permiten al intérprete encontrar las conexiones entre una operación y el beneficio fiscal que le corresponde.

La primera prueba que arroja luz sobre la interacción presente entre los elementos de la GAAR es identificada por los académicos como la prueba subjetiva. Su nombre proviene de la consideración de que el funcionario fiscal debe evaluar si las motivaciones para celebrar el acuerdo exceden las de carácter fiscal o no. Comúnmente esta prueba se formula en relación con el objetivo o propósito que sustenta una transacción. Si se observan objetivos simultáneos, el intérprete ponderará

todos ellos para comprender el motivo clave que llevó al contribuyente a elegir un determinado montaje para la operación. Si se comprueba que el motivo más importante/relevante para realizar una operación es la obtención de un beneficio o ventaja fiscal, la conducta del contribuyente entrará en el ámbito de aplicación de la GAAR.

Lo anterior sólo puede tener lugar cuando el *propósito principal o uno de los propósitos principales* de la transacción es obtener, retener, lograr o asegurar un beneficio fiscal. Esto quiere decir que los otros motivos alegados en relación con la transacción no eran tan relevantes, por lo que fueron descartados por la autoridad fiscal.

La prueba de fondo está presente en el GAAR canadiense, cuyo texto indica lo siguiente:

“Una transacción de elusión significa cualquier transacción:

- (a) Que, de no ser por esta sección, daría lugar, directa o indirectamente, a un beneficio fiscal, a menos que **pueda considerarse razonablemente** que la transacción se ha realizado o concertado **principalmente con fines de buena fe** distintos de la obtención del beneficio fiscal; o
- (b) Que forme parte de una serie de operaciones, cuya serie, de no ser por esta sección, daría lugar, directa o indirectamente, a un beneficio

fiscal, a menos que **pueda considerarse razonablemente** que la operación se ha realizado o concertado **principalmente con fines de buena fe** distintos de la obtención del beneficio fiscal”<sup>122</sup>.

De este modo, el GAAR canadiense sugirió un enfoque de doble nivel para identificar no sólo si la obtención del beneficio fiscal era razonable teniendo en cuenta la transacción, sino también si la documentación que respaldaba la transacción revelaba fines de buena fe. El término “principalmente” indica que los fines puramente tributarios pueden coexistir con los fines de buena fe, siempre que estos últimos sean más importantes.

Tanto la razonabilidad en la conducta del contribuyente como los fines de buena fe constituyen tipos de pruebas subjetivas en la medida en que indagan sobre las acciones del contribuyente en el contexto de la transacción realizada. Asimismo, estas pruebas tienen como objetivo identificar la manifestación externa de las intenciones del contribuyente, observando su conducta y las posibles razones que rodean el comportamiento del contribuyente.

El segundo ejemplo lo proporciona el artículo 67 del Código Fiscal de Trinidad y Tobago. Este artículo permite a la autoridad fiscal no tener en cuenta la disposición de ingresos entre dos individuos, cuando el acuerdo se establece para

122 Artículo 245 (3) de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LIR).

evitar las obligaciones tributarias. La disposición opera como una presunción legal<sup>123</sup> que sólo puede ser refutada por el contribuyente aportando pruebas de la ausencia de intención de elusión tributaria en la transferencia de la propiedad (prueba subjetiva) entre el propietario original (*disponente*) y su receptor. La disposición original indica lo siguiente:

“Cuando, en virtud de una disposición efectuada directa o indirectamente por cualquier *disponente*, la totalidad o una parte de lo que de otro modo hubiera sido la renta de dicho *disponente* sea pagadera a o en beneficio, ya sea presente o futuro y ya sea por el cumplimiento de una condición o el acaecimiento de una contingencia, o como resultado del ejercicio de un poder o discreción conferido a cualquier persona, o de otro modo, de un menor, dichos ingresos se considerarán como ingresos del *disponente* y no como ingresos de cualquier otra persona durante la minoría de edad de dicho menor y, con posterioridad a dicha minoría de edad, seguirán considerándose como tales, a menos que la Junta esté convencida de que la disposición no se realizó **con el fin de eludir el impuesto**”.

Un tercer ejemplo lo encontramos en la GAAR sudafricana modificada en 2006, que incorporó pruebas genéricas de finalidad que deben aplicarse para determinar si se produce un “acuerdo de

elusión no admisible”. El artículo 80G de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1962 menciona:

“Se presume que un acuerdo de elusión se ha celebrado o llevado a cabo con el propósito único o principal de obtener un beneficio fiscal, a menos y hasta que la parte que obtiene un beneficio fiscal demuestre que, razonablemente considerado a la luz de los hechos y circunstancias pertinentes, la obtención de un beneficio fiscal no era el propósito único o principal del acuerdo de elusión.

La finalidad de una etapa o parte de un acuerdo de elusión puede ser diferente de la finalidad atribuible al acuerdo de elusión en su conjunto”.

Asimismo, el artículo 80A incluye el resto de las pruebas que acompañan a la prueba del propósito único o principal descrito anteriormente<sup>124</sup>. Éstas se han dividido de acuerdo con las acciones que deben realizarse en el ámbito de los contextos empresariales, los contextos no empresariales y cualquier otro contexto. Es importante entender que las pruebas adicionales acompañan a la comprobación inicial de la existencia de una finalidad única o principal impulsada para adquirir un beneficio fiscal.

En los contextos empresariales<sup>125</sup>, las pruebas adicionales que deben aplicarse son (artículo 80A (a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

123 Por presunción legal se entiende una inferencia legal realizada a la luz de determinados hechos y circunstancias. En el caso que nos ocupa, se trata de la transferencia de ingresos entre dos individuos cuando el beneficiario es un menor de edad, u otra persona. Esta presunción concreta es refutable, lo que significa que la persona sobre la que se realiza la inferencia tiene derecho a aportar pruebas para rechazar la aplicación de la presunción.

124 El contenido de los artículos 80A a 80L de la ley sudafricana del impuesto sobre la renta puede revisarse en: [https://www.gov.za/sites/default/files/gcis\\_document/201409/a20-060.pdf](https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201409/a20-060.pdf)

125 Artículo 80A (a) de la Ley Sudafricana del Impuesto sobre la Renta de 1962.

- Una prueba de anormalidad, que apela a revisar si las acciones del contribuyente no son normalmente las empleadas para un propósito de buena fe distinto a la obtención del beneficio fiscal..
- Una prueba de falta de sustancia comercial, que puede referirse a la totalidad de la operación o a partes de esta, y que puede escudriñarse en la ausencia de un efecto proporcional directo entre el beneficio fiscal obtenido y los efectos correlativos sobre los riesgos empresariales o los flujos de caja netos resultantes de la operación (descrito expresamente en el artículo 80C de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1962).

Otras dos características han sido mencionadas por la norma (ibid. artículo 80C) para destacar la ausencia de sustancia comercial en una operación. Se trata de consideraciones no exhaustivas, tal y como se establece expresamente en la disposición.

- a) Presencia de incoherencia o diferencia significativa entre la sustancia jurídica del acuerdo de elusión en su conjunto, y la forma jurídica de sus pasos individuales.

- b) La inclusión o presencia de financiación de ida y vuelta<sup>126</sup>, como se describe en la sección 80D, donde se enumeran los posibles resultados específicos de las prácticas financieras de ida y vuelta.

En contextos no empresariales<sup>127</sup>, se ofrece la orientación de identificar si el acuerdo se “llevó a cabo por medios o de una manera que normalmente no se emplearía para fines de **bonafide**, aparte de obtener un beneficio fiscal”.

Por último, en cualquier otro contexto, la prueba secundaria que debe revisarse se refiere a:

- a) que el acuerdo haya “creado derechos u obligaciones que normalmente no se crearían entre personas que negocian en condiciones de igualdad”<sup>128</sup>; o
- b) que “dé lugar, directa o indirectamente, a un uso indebido o abusivo de las disposiciones<sup>129</sup>” de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En resumen, todas estas pruebas pueden ser utilizadas como sellos posteriores que deben ser comprobados al aplicar la GAAR. Las pruebas se añadieron tras una larga trayectoria de casos perdidos por la administración fiscal en los tribunales sudafricanos. El contenido de la GAAR

126 Es un término utilizado en finanzas para describir la acción de comprar y vender acciones de un mismo título para que parezca que tiene una gran demanda, cuando la realidad es que la operación no tiene ánimo de lucro. Se considera una operación poco ética y en algunos países constituye una práctica ilegal.

127 Artículo 80A (b) de la ley sudafricana del impuesto sobre la renta de 1962.

128 Artículo 80A (c) de la Ley sudafricana del impuesto sobre la renta de 1962.

129 Ibid.; Artículo 80A (c).

ha evolucionado significativamente a través de cada una de sus recientes enmiendas<sup>130</sup>. La elaboración de las nuevas pruebas responde a las dificultades encontradas al reclamar la aplicación de la GAAR ante el Tribunal Supremo de Apelación de Sudáfrica<sup>131</sup>.

## Carga de la prueba

Algunos creen que conceder la facultad de aplicar una GAAR a la autoridad fiscal sin más orientación es pernicioso para el sistema fiscal, ya que ofrece la posibilidad de un ejercicio desequilibrado del poder. El desequilibrio se percibe en relación con la carga de la prueba que se espera de la administración tributaria y del contribuyente. Algunos comentaristas sostienen que otorgar a la administración tributaria una prueba que cuestione la intención de un individuo equivale a permitir que una investigación reúna pruebas no concluyentes de elusión, y luego pedir al contribuyente que demuestre lo contrario.

Este punto de vista se enfatiza cuando la GAAR permite presunciones relacionadas con la conducta del individuo. Las referencias presuntivas se sostienen como si la norma aconsejara a la autoridad fiscal realizar un juicio leve de los hechos y circunstancias del caso en cuestión. Esta consideración encuentra apoyo en la forma en que operan las presunciones, ya que la situación presumida no requiere que el

intérprete realice una exposición completa de su línea de pensamiento, ni que despliegue todos los medios de investigación para llegar a una determinada conclusión. No obstante, el papel de una presunción en una determinada disposición vendrá determinado por la forma en que esté redactada la norma.

En cuanto a la prueba subjetiva, una presunción también podría significar evitar juicios sesgados sobre la intención del contribuyente o los motivos que sustentan la operación dada, si la prueba requiere un análisis de las razones que sustentan la operación en lugar de sus actores. En ese sentido, la presunción desviaría la carga de la prueba al contribuyente, ya que éste argumentará los elementos de apoyo que se tuvieron en cuenta al adoptar un determinado esquema operativo. Algunos países incluyen estas cláusulas de presunción considerando que el propio contribuyente está mejor preparado para proporcionar información sobre su proceso de toma de decisiones que la autoridad fiscal.

La GAAR debe aplicarse tras una investigación adecuada, que demuestre la necesidad de aplicar la norma antielusión en el caso concreto. Por un lado, esto podría hacer que la autoridad fiscal perdiera tiempo en casos para los que no era necesario un análisis de la GAAR, ya que la cuestión podría haberse resuelto solicitando información al contribuyente o realizando una auditoría ordinaria. Esto representaría una pérdida de recursos para el país, en la medida en

130 La GAAR se modificó inicialmente en el año 1941, y posteriormente en 1959 para introducir pequeños cambios en su redacción y en las referencias al tipo de impuestos y acuerdos a los que se refiere. Más tarde, se introdujo en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1962, en virtud del artículo 103 (1), año a partir del cual se reevaluó y, por consiguiente, se modificó en 1996 y, más recientemente, en 2006. 1962, 1941, 1959, 1996, y 2006

131 Para un análisis exhaustivo de los casos relevantes que rigen estas modificaciones, véase E Mazansky: E Mazansky, "Una Nueva GAAR para Sudáfrica: el Duque de Westminster Recibe un Golpe," *Boletín de Fiscalidad Internacional* 60, no. 3 (2006): 124–32.

que la fuerza de recaudación se desvía para ocuparse de casos de aparente elusión tributaria que dan lugar a sospechas infundadas.

Una forma de introducir la presunción, y también de enmarcarla para que no se utilice como herramienta para eludir la responsabilidad en la investigación, sería vincular la presunción a una orientación específica. Por ejemplo, en el caso de México la GAAR introducida en el proyecto de ley fiscal de 2019 incluyó la siguiente presunción guiada: “la autoridad fiscal podrá estimar que los actos jurídicos del contribuyente carecen de objeto social dados los hechos y circunstancias conocidos durante la investigación, así como haber valorado los elementos, información y documentación obtenidos en el esfuerzo de investigación” (artículo 5A Código Fiscal de la Federación). Al apartarse de la norma, la presunción sólo puede ser invocada después de haber realizado un análisis exhaustivo sobre el caso, y la carga de la prueba se le dará al contribuyente para que defienda su posición.

Asimismo, El Salvador incluye una presunción a favor de los contribuyentes en cuanto a la capacidad de la administración tributaria para formular su análisis. La Sección 17 del Código General Tributario<sup>132</sup>

indica que según el Principio de Verdad Material las investigaciones realizadas por la administración tributaria deben aportar resultados materiales alcanzados en el curso de la investigación tributaria para poder reclamar la ejecutabilidad de los actos del contribuyente.

Italia determina que las autoridades tributarias deberán aportar pruebas del supuesto abuso de derecho, mientras que el contribuyente puede invocar y demostrar la existencia de razones no tributarias que sustenten la operación analizada<sup>133</sup>. En este caso, la carga de la prueba se determina con respecto a la noción de “abuso de derecho”, que se observa por la existencia de una o varias transacciones que carecen de toda sustancia económica, a pesar de ser formalmente conformes con las disposiciones tributarias. Estas operaciones tienen por objeto esencialmente la obtención de un beneficio fiscal que de otro modo sería indebido.

Otra forma de limitar el enfoque discrecional de la autoridad fiscal a la hora de realizar la prueba subjetiva es añadir pruebas complementarias que deben seguirse al aplicar la disposición. Una de estas pruebas es la de la razonabilidad, que ha sido adoptada tanto por los países de derecho civil como

132 La norma original señala lo siguiente “El artículo 17 del Código Tributario establece que la administración tributaria puede prescindir de los actos y convenios pactados entre particulares. Asimismo, el artículo reconoce que “el Principio de Verdad Material contenido en el artículo 3 literal h del Código Tributario establece que la conducta de la administración tributaria debe fundarse en la verdad material que surja de los hechos y circunstancias investigados, siempre que sean conocidos en el curso de la investigación”. Disposición original: “el artículo 17 del citado Código que establece que no son oponibles contra el fisco, los actos y convenciones celebrados entre particulares y el Principio de Verdad Material contenido en el artículo 3 literal h) que estipula que las actuaciones de la Administración Tributaria se ampararán a la verdad material que resulte de los hechos investigados y conocidos”.

133 Artículo 10 del Decreto 128, incorporado en la Carta de Derechos del Contribuyente 212 de 2000.

por los de derecho anglosajón<sup>134</sup>. A través de la prueba de razonabilidad, la autoridad fiscal puede cuantificar el beneficio fiscal, identificar un esquema que se sale de lo razonablemente esperado o evaluar el propósito que hay detrás de una transacción utilizando el pensamiento lógico. En general, la prueba pretende hacer uso del razonamiento lógico al investigar los pasos seguidos en el establecimiento de un esquema y sus resultados.

Sin embargo, el propio término requiere una interpretación basada en las opiniones, los valores morales y la experiencia tanto del tribunal como de los funcionarios tributarios<sup>135</sup>. La ambigüedad que puede derivarse del término “razonable para creer que” se reducirá con el tiempo siempre que se aplique la disposición. Antes de que esto ocurra, las valoraciones realizadas por la administración tributaria tendrán que estar “sujetas a revisión judicial, con el fin de limitar su aplicación arbitraria”<sup>136</sup>.

Otra interpretación de la prueba de razonabilidad realizada por los académicos refleja que esta disposición rebaja la carga de la prueba para la autoridad fiscal para aplicar la GAAR, ya que bastaría con concluir con razonabilidad que la intención del contribuyente era obtener un beneficio fiscal. En esta consideración, el término se interpreta como una exención de las responsabilidades de la autoridad fiscal para llevar a cabo la investigación fiscal<sup>137</sup>. Por el contrario, un segundo grupo de académicos cree que esto reforzará la investigación, ya que la autoridad fiscal se vería impedida de evaluar a la ligera los casos utilizando consideraciones sesgadas, ya que la razonabilidad debería probarse con lo que harían otros contribuyentes. Por el contrario, un segundo grupo de académicos cree que esto reforzará la investigación, ya que la autoridad fiscal se vería impedida de evaluar a la ligera los casos utilizando consideraciones sesgadas, ya que la razonabilidad debería probarse con lo que harían

134 Su origen se remonta a las nociones de derecho penal de los Estados Unidos de América y Canadá. Así como en la legislación fiscal de Nueva Zelanda y Australia, donde una “posición razonable discutible” se refiere a “circunstancias en las que es más probable que el contribuyente esté en lo cierto que en lo incorrecto” René David, *Os Grandes Sistemas Do Direito Contemporâneo* (Martins Fontes, 2002); Rosenblatt, “Normas Generales Contra la Evasión para los Principales Países en Desarrollo: Un Enfoque de Fiscalidad Comparada”.

135 Rosenblatt, “Normas Generales Contra la Evasión para los Principales Países en Desarrollo: Un Enfoque de Fiscalidad Comparada”.

136 Rosenblatt.

137 “Por otra parte, los requisitos no son demasiado exigentes - deben ser meramente “razonables”: pero no, por ejemplo, imperativos. Por lo tanto, la autoridad fiscal no necesita presentar pruebas completas de ello”. Michael Lang, “BEPS Acción 6: Introducción de una Regla Antiabuso en los Tratados Fiscales,” 2014, 658. Véase también, Bhargava, “La Prueba del Propósito Principal: Funcionamiento, Elementos y Relevancia Jurídica,” en *Prevención del Abuso de los Tratados*, Blum y Seiler (eds.), Serie sobre Derecho Tributario Internacional (2016), 2016, 318. Erik Pinetz, “Informe Final de la Acción 6 de la Iniciativa Sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios de la OCDE/G20” (IBFD, 2016), 116; Erik Pinetz, “Uso de la Prueba del Propósito Principal para Prevenir el Abuso de Tratados,” en *Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS)*, Lang y otros. (eds.), Serie sobre Derecho Tributario Internacional (Linde, 2016), 271.

otros contribuyentes. En este sentido, la mayor crítica se refiere a la obligación de comparar las acciones de los contribuyentes y con las operaciones que se creen adecuadas para lograr los respectivos objetivos<sup>138</sup>.

Ambas críticas reclaman un enfoque que especifique el tipo de razonabilidad que se espera de los contribuyentes a la hora de organizar sus negocios. Algunos países proporcionan orientación sobre la razonabilidad esperada basándose en la posición de la autoridad fiscal respecto a determinados temas. Esto se hace, por ejemplo, cuando se comunica que un determinado método de fijación de precios de transferencia no debe aceptarse para determinados sectores económicos. Además, se pueden extraer ejemplos utilizando los [esquemas de planificación fiscal agresiva denunciados que comparten los contribuyentes en una jurisdicción determinada](#), ya que estos casos prácticos podrían establecer el listón

para distinguir lo que no se va a considerar como un curso de acción normal aceptable.

Una característica importante a tener en cuenta a la hora de introducir una prueba de razonabilidad es si el comportamiento razonable se va a revisar en función de la intención del contribuyente o de la adecuación de los criterios objetivos que se pueden percibir en el esquema. Revisar a la luz de la intención aumenta la posibilidad de encontrar juicios sesgados, mientras que considerar a la luz de los criterios objetivos proporciona un enfoque más imparcial. Asimismo, si la prueba de razonabilidad está conectada con una prueba objetiva, la administración tributaria buscará la razonabilidad en la configuración del régimen frente al objeto y al propósito de la norma que concede el beneficio. Esto se tratará con más detalle en la siguiente sección.

**Conclusión de esta sección:** Las pruebas subjetivas indagan sobre la conducta desplegada por el contribuyente. Para valorar el comportamiento del contribuyente, el funcionario de la administración tributaria no puede basarse en consideraciones que respondan a meras presunciones o ligeras aseveraciones sobre la conducta del contribuyente. Por el contrario, se espera que la investigación realizada proporcione al funcionario pruebas fácticas o externas de la

intención del contribuyente al establecer la transacción.

Independientemente de la condición destacada por la prueba (es decir, la conclusión razonable, el propósito principal, la finalidad principal) se espera encontrar uno o más elementos que influyan en el proceso de toma de decisiones y en la promulgación posterior de la transacción.

138 Dennis Weber, "La Prueba de Razonabilidad de la Regla de Prueba de Propósito Principal en la Acción 6 de la OCDE BEPS (Abuso de Tratados Fiscales) frente al Principio de Certeza Jurídica de la UE y la Jurisprudencia de Abuso de Derecho de la UE," Erasmus L. Rev. 10 (2017): 49–51.

#### 5.4.4 Prueba objetiva

**Objetivo de esta sección:** Proporcionar información sobre la forma en que se puede aplicar una prueba objetiva y sobre la posible prueba complementaria que se puede añadir a ella. Se hace hincapié en que este elemento sólo puede probarse al final de la evaluación, concretamente después de realizar la prueba subjetiva.

Esta prueba está destinada a aplicarse cuando la prueba subjetiva proporciona a la autoridad fiscal pruebas suficientes para sospechar que una transacción se organizó para obtener un beneficio fiscal. Esta conclusión podría haber sido adoptada por la autoridad fiscal por sí misma o podría haberse alcanzado una vez que el contribuyente no haya aportado pruebas que sostengan que la finalidad principal o una de las finalidades principales de la transacción no era de índole fiscal. Lo primero sólo tendría lugar si el contribuyente tiene conocimiento de la investigación y ha sido notificado para aportar pruebas durante el análisis de la prueba subjetiva.

Por lo tanto, la prueba objetiva exige la intervención del contribuyente para aportar pruebas que consideren que, aunque la finalidad principal o una de las finalidades principales de la operación esté orientada al impuesto, la obtención del beneficio fiscal no sería contraria al objeto y la finalidad de la disposición que otorga el beneficio. Para ello deben observarse los hechos y las circunstancias del caso para identificar adecuadamente los pasos del proceso de toma de decisiones seguido para concertar el régimen específico.

Por lo tanto, la prueba objetiva adquiere un carácter residual, ya que en ella pueden intervenir dos tipos de contribuyentes: a) un contribuyente que ha participado en la primera ronda de análisis y su aportación no ha resultado suficiente para cerrar la investigación; y b) un contribuyente al que se le notifica el procedimiento por primera vez y que aportará pruebas para defender su comportamiento.

El segundo tipo de contribuyente podría decidir aportar pruebas sobre el hecho de que existen motivos no valorados por la administración tributaria, que hacen caso omiso de las conclusiones de la administración tributaria, o defienden que el beneficio fiscal conseguido va de acuerdo con el objeto y la finalidad de la legislación amparada por la GAAR y, por tanto, no debe ser derogado.

Es aconsejable redactar la GAAR de forma que se identifique claramente el procedimiento que debe seguir la administración tributaria a la hora de involucrar al contribuyente en el análisis de la elusión tributaria. Una referencia clara a las oportunidades que tiene el contribuyente para defender su posición contribuiría a la certeza tributaria y también protegería los derechos procesales de los contribuyentes.

La GAAR italiana ha tenido en cuenta estas consideraciones al establecer un procedimiento detallado que debe seguir la administración tributaria al fundamentar la evaluación de la GAAR. La disposición italiana exige que la Agencia Tributaria remita una comunicación formal al contribuyente antes de emitir una liquidación tributaria basada en la GAAR. En esta

solicitud, la autoridad tributaria deberá detallar las razones por las que el comportamiento del contribuyente se contempla como un abuso de derecho. Del mismo modo, el documento debe solicitar las aclaraciones del contribuyente sobre el esquema o la transacción que se está analizando. La comunicación formal deberá ser notificada dentro del plazo ordinario de prescripción de la declaración tributaria analizada y el contribuyente dispondrá de 60 días para contestar a la comunicación<sup>139</sup>.

Si la autoridad tributaria insiste en plantear la liquidación tributaria, su contenido no puede incluir ningún otro tipo de alegaciones contra el contribuyente que no sean las asociadas al análisis de la GAAR. La motivación de dicha evaluación debe incluir las normas y principios supuestamente eludidos o violados por el contribuyente y las ventajas tributarias que se le niegan. Además, se espera que las reclamaciones planteadas por la autoridad tributaria incluyan los argumentos de defensa del contribuyente, aportando las razones por las que no los considera suficientes para retirar la acusación de elusión tributaria.

Otra cuestión que debe considerarse es el alcance de la definición del término “objeto y finalidad”. La mayoría de las GAAR no definen el significado del término, sino que se remiten a las interpretaciones que los tribunales han hecho de la norma protegida, así como a la exposición de motivos utilizada para introducir la norma en el sistema tributario.

Cuando la prueba objetiva se asocia a una prueba de razonabilidad, significa que la información que debe proporcionar el contribuyente debe organizarse de forma lógica para ser aceptada. Normalmente, si la prueba de razonabilidad se introduce en la prueba objetiva, no debe utilizarse en la prueba subjetiva. La exigencia de razonamiento en la prueba objetiva implica que debe establecerse una conexión lógica entre el objeto y la finalidad de la disposición y los pasos seguidos por el contribuyente. Sólo si se encuentra dicha conexión puede concederse el beneficio tributario.

Hay que tener en cuenta que la aplicación de la prueba objetiva se nutre de la posibilidad de evaluar claramente lo que el legislador pretendía con la introducción de una determinada norma tributaria. En aquellos casos en los que la normativa tributaria se adopte sin ofrecer una orientación adicional sobre la razón de crear dicha norma, será difícil identificar si se está incumpliendo el objeto y la finalidad de la disposición.

Por el contrario, si la norma que se ampara con la GAAR establece los criterios tanto formales como de fondo que debe cumplir un contribuyente para poder reclamar un beneficio o ventaja tributaria, la administración tributaria dispondrá de criterios claros para valorar si se está defraudando el objeto y la finalidad de la norma tributaria o no.

Esto tiene que ver con la consideración que se hace en la [sección 5.4.2](#) sobre la elaboración de una lista de beneficios tributarios, que no debería

139 Artículo 10 bis de la Ley 27 de julio de 2000, No. 212 Estatuto de los Derechos del Contribuyente - <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:legge:2000;212~art3>

percibirse como parte del ámbito de aplicación de la GAAR. Si se utiliza dicha lista y existen otros beneficios que dependen principalmente de

criterios formales, lo más probable es que éstos queden fuera del ámbito de aplicación de la GAAR.

**Conclusión de esta sección:** La prueba objetiva pretende ser considerada como una confirmación secundaria sobre la aplicación de la GAAR, en función del objeto y finalidad de la disposición que se protege. Su existencia dentro de una GAAR reconoce que, en determinados casos, el cumplimiento de la disposición tributaria de forma alternativa por parte del contribuyente no se considerará un comportamiento de elusión tributaria.

La objetividad que se espera de esta prueba radica en la consideración cuidadosa y clara de las motivaciones que sustentan la legislación tributaria promulgada. Su aplicación también puede complementarse con la consideración de la normativa estrechamente vinculada a la disposición tributaria supuestamente eludida por el contribuyente.

## 5.5 Consideraciones adicionales en el diseño de una GAAR

### 5.5.1 Consecuencias (recalificación y sanciones)

**Objetivo de esta sección:** Destacar que el resultado final de la GAAR no es declarar una operación como abusiva, sino identificar qué tratamiento tributario debería haberse aplicado a la operación al no tener en cuenta la construcción artificial presentada por los contribuyentes. Dar a conocer que algunas de las consecuencias de una GAAR no se traducen exclusivamente en la devolución de los beneficios tributarios obtenidos por el contribuyente, sino que en ocasiones pueden asociarse sanciones a la conducta elusiva.

Lo ideal sería que el texto de la disposición indicara claramente las consecuencias para el contribuyente si las pruebas de la GAAR prevén la existencia de una elusión tributaria. Normalmente, la autoridad tributaria está facultada para recalificar la transacción de acuerdo con las pruebas encontradas, es decir, para aplicar el tratamiento fiscal que correspondería a los hechos y circunstancias del caso.

Implica, asimismo, que la autoridad fiscal puede solicitar al contribuyente que pague la diferencia entre el beneficio obtenido y el impuesto adeudado tras la recalificación. Al hacerlo, la norma puede permitir a la autoridad fiscal atravesar el velo corporativo para tratar las obligaciones de la sociedad como si fueran las de los accionistas. Sin embargo, esto sólo sería posible si el resultado de la GAAR está redactado de forma que contemple esta consideración y si la adopción de dicha

consecuencia está permitida por las normas constitucionales.

En el caso de Colombia esta cuestión fue planteada por un asesor fiscal<sup>140</sup> al revisar el texto de la GAAR promulgada en 2012 por el legislador y los decretos que establecen el procedimiento administrativo y judicial a seguir en su aplicación. En opinión del asesor fiscal, la facultad de levantar el velo corporativo sólo se le otorgaba a un jurado y no podía ser ejercida por la autoridad fiscal por ser contraria al derecho procesal tributario ordinario y al derecho mercantil. El Gobierno tomó en consideración esta alegación y procedió a eliminar la posibilidad de que la autoridad fiscal levantara el velo corporativo por su cuenta mientras investigaba sobre la base de la GAAR. Así, la GAAR formulada en 2016 no incluía la disposición que otorgaba poder discrecional a la administración tributaria.

Algunos países no solo permiten a los funcionarios de la administración tributaria recalificar una operación de evasión tributaria en términos genéricos, sino que mencionan las posibles formas en que puede tener lugar la recalificación. Tomemos como ejemplo el apartado 1 del artículo 80B de la ley sudafricana del impuesto sobre la renta de 1962, que indica lo siguiente:

“El Comisionado puede determinar las consecuencias tributarias, en virtud de esta Ley, de cualquier acuerdo de elusión no permitido para cualquier parte mediante:

- no tener en cuenta, combinar o recalificar cualquier paso o parte del acuerdo de elusión no permitido;
- ignorar cualquier parte acomodaticia o indiferente desde el punto de vista tributario, o, tratar cualquier parte acomodaticia o indiferente desde el punto de vista tributario como una misma persona;
- considerar que las personas vinculadas entre sí son una misma persona a efectos de determinar el tratamiento tributario de cualquier importe;
- la redistribución entre las partes de cualquier renta bruta, percepción o devengo de carácter patrimonial, gasto o reembolso;
- la recalificación de cualquier ingreso bruto, percepción o devengo de naturaleza patrimonial o gasto; o
- tratar el acuerdo de elusión no permitido como si no se hubiera celebrado o ejecutado, o de cualquier otra forma que, según las circunstancias del caso, el Comisario considere adecuada para evitar o disminuir el beneficio tributario correspondiente”.

Esta disposición no constituye una lista exhaustiva de opciones, sino que determina acciones específicas que, como se ha destacado, pueden tener lugar al recalificar una operación. Así, el último punto prevé expresamente la posibilidad

<sup>140</sup> Ver opinión al respecto compartida por Juan Esteban Sanín en el boletín del 9 de noviembre de 2019, disponible en: <https://www.asuntoslegales.com.co/analisis/juan-esteban-sanin-511016/abusando-de-la-clausula-anti-abuso-2930539>

de descartar el acuerdo aparente por otro método distinto de los mencionados en la lista.

La introducción de una lista no exhaustiva es pertinente tanto para las autoridades tributarias como para los contribuyentes, ya que puede servir de inspiración y orientación sobre las posibles formas de recalificar una operación declarada como evasiva. Sin embargo, la existencia de esta lista también podría limitar la actuación de las autoridades tributarias a la hora de aplicar la GAAR. Por lo tanto, es aconsejable añadir una observación final, después de la lista o dentro de ella, que exprese la posibilidad de recalificar mediante un método distinto al mencionado en la lista, siempre que el método se ajuste a los hechos y circunstancias del caso.

Otra cuestión para tener en cuenta a la hora de introducir una GAAR es si el incumplimiento de la normativa por parte del contribuyente debe desencadenar alguna sanción más allá del pago que resulte de la recalificación de la operación. Según el informe de la IFA de 2018 sobre las GAARs, los países han abordado la cuestión de diferentes maneras: algunos países no aplican sanciones a los casos de elusión tributaria (por

ejemplo, Bélgica, Países Bajos, Perú), algunos imponen sanciones de entre el 20 y el 100% de la suma impugnada (por ejemplo, Francia, Italia, Reino Unido)<sup>141</sup>.

Las sanciones por incumplimiento de la GAAR aumentan el efecto disuasorio de la norma. En ausencia de sanciones, los contribuyentes pueden verse incentivados a asumir riesgos excesivos. Sin embargo, debido a los numerosos casos potenciales que se encuentran en la frontera de la elusión tributaria permitida y no permitida, las sanciones no deberían ser tan elevadas como en las situaciones de elusión tributaria. Además, cuanto más amplia sea la redacción de una GAAR, menor debería ser la sanción. Por el contrario, si la GAAR está redactada de forma relativamente estrecha y clara, podrían aplicarse sanciones más elevadas. Por ejemplo, la GAAR francesa podría considerarse relativamente estrecha, ya que se aplica en los casos en los que una transacción “no podría haber sido inspirada por ningún otro propósito” que el de evadir impuesto<sup>142s</sup>. Sin embargo, si se cumplen estas condiciones, se aplica una sanción del 80%, además de la restitución de los impuestos eludidos y los intereses de mora<sup>143</sup>.

141 Paulo Rosenblatt and Manuel E. Tron, “Informe General,” IFA Cahiers 2018 - Volumen 103A: Medidas Antielusión de Carácter y Alcance General - GAAR y Otras Normas (IFA, 2018), 22.

142 Ariane Calloud, “Francia,” IFA Cahiers 2018 - Volumen 103A: Medidas Antielusión de Carácter y Alcance General - GAAR y Otras Normas - GAAR y Otras Normas (IFA, 2018), 6.

143 Calloud, 13.

**Conclusión de esta sección:** La recalificación de un esquema representa el último paso para la promulgación de una GAAR. La descripción de la recalificación otorgará a la autoridad fiscal la facultad de establecer las consecuencias tributarias a las que deberá hacer frente el contribuyente. Por lo tanto, se debe aconsejar al ministerio y al legislador que revisen otras disposiciones tributarias sobre derecho procesal antes de conferir poderes especiales a la administración tributaria en relación con la recalificación de la transacción.

Es aconsejable considerar detenidamente si la autoridad fiscal puede tener derecho a levantar el velo corporativo a la hora de proporcionar su evaluación final o no, de acuerdo con los estatutos de procedimiento fiscal de la jurisdicción y su derecho mercantil.

Algunas jurisdicciones consideran la elusión tributaria como un indicio de una acción reprobable, por lo que prevén la inclusión de sanciones adicionales a la devolución de los beneficios tributarios dudosamente conseguidos.

## 5.5.2 Facultades de la autoridad fiscal

**Objetivo de esta sección:** Explicar las consideraciones que el inspector tributario debe tener en cuenta a la hora de aplicar la GAAR.

La disposición GAAR sirve como herramienta para exigir a la autoridad fiscal que se comporte de acuerdo con las facultades conferidas, evitando desviaciones en la aplicación de las pruebas subjetivas y objetivas.

La redacción con la que se enmarca una GAAR tendrá una incidencia directa en su aplicación. Esta cualidad es predecible para cada regla en un sistema legal, sin embargo, en el contexto de la GAAR, esta correlación es primordial ya que la regla se enfoca en casos que aún no se han

discutido. El nivel de amplitud de su terminología no debe transmitir el mensaje de que la autoridad fiscal tiene poderes ilimitados para determinar situaciones ilícitas, ya que no existe “tributación sin representación”. Al mismo tiempo, la norma no debe ser tan selectiva como para que sólo opere en determinadas circunstancias, ya que su objetivo es precisamente captar los hechos que no están ya disuadidos por otras normas.

Además, podría indicar qué unidad administrativa de la administración fiscal aplicará la disposición. Lo ideal sería que la GAAR mostrara los criterios de ayuda en la aplicación de las pruebas subjetivas y objetivas de la disposición.

A título ilustrativo, el Código fiscal general de Angola incluye el artículo 119A<sup>144</sup>, que establece la aplicación de la GAAR introducida en el

144 Ambos artículos fueron introducidos en la modificación del Código General Tributario a través de la Ley 21 expedida el 9 de julio de 2020.

artículo 26<sup>145</sup>. De acuerdo con esta disposición, la autoridad fiscal local es la que está decidida a liquidar y recaudar los impuestos a pagar después de aplicar la GAAR. Adicionalmente, se aclara que la liquidación y recaudación definitiva no podrá realizarse si el titular de la administración tributaria local no acredita la existencia de una conducta fiscalmente abusiva dirigida a reducir, eliminar o diferir el pago de los tributos que, de otro modo, serían exigibles si se hubiera realizado un acto distinto de la misma naturaleza económica.

Asimismo, la disposición indica que las consecuencias de la aplicación de la GAAR no deben ejecutarse antes de tener una audiencia preliminar con el contribuyente, que debe celebrarse dentro del plazo de 15 días tras la notificación al contribuyente de la existencia de la investigación por elusión tributaria. En dicha audiencia se espera que el contribuyente aporte todas las pruebas necesarias para defender sus intereses, ya que es la única oportunidad para hacerlo.

Una vez concluido este procedimiento, el jefe de la autoridad tributaria local deberá emitir un dictamen que será remitido a la máxima autoridad de la administración tributaria para que emita una

decisión definitiva sobre el caso. Se explica que lo anterior constituirá el procedimiento general a seguir en la aplicación de la GAAR. Sin embargo, los estatutos de tipos específicos de impuestos pueden desarrollar un procedimiento alternativo para aplicar la GAAR dentro de su ámbito de aplicación.

De este modo, la ley orienta tanto a los contribuyentes como a las autoridades tributarias sobre los aspectos procedimentales de la aplicación de la GAAR. No se estipula ninguna información detallada adicional, y no es previsiblemente necesaria en este momento porque la GAAR se ha introducido recientemente (2020). Sin embargo, la disposición contempla la posibilidad de ampliar las consideraciones procesales a través de normas tributarias específicas.

Como se menciona en el caso de Angola, el contribuyente es igualmente guiado en sus interacciones con la autoridad fiscal mientras es investigado. La norma indica expresamente el momento en que es posible aportar pruebas adicionales que respalden los intereses del contribuyente.

145 La disposición general establece que: “Los actos fiscales, desarrollados, en cualquier circunstancia, con la voluntad de obtener una ventaja fiscal mediante el abuso de las formas jurídicas, atendiendo a todos los hechos y circunstancias relevantes, no se tendrán en cuenta a efectos fiscales, aplicándose las normas tributarias adecuadas a los negocios o actos según su sustancia económica. A los efectos del párrafo anterior un acto es abusivo de las formas tributarias, cuando no se realiza por razones económicas válidas que reflejen la sustancia económica del acto”.

**Conclusión de esta sección:** Es importante orientar sobre el funcionamiento de la GAAR, ya sea utilizando casos hipotéticos o describiendo una lista de aspectos procedimentales que resuman los pasos a seguir en la aplicación de la GAAR.

Es aconsejable crear este documento y difundir su contenido en la página web

de la administración tributaria. De este modo, estará disponible tanto para los contribuyentes como para los funcionarios de las administraciones tributarias. El valor de dicho documento no sustituiría a la legislación de las GAAR ni a su reglamento, esto puede indicarse dentro del documento para mayor claridad.

### 5.5.3 Interacción de las GAAR con las SAAR

**Objetivo de esta sección:** Identificar el papel de una GAAR dentro de la legislación y cómo interactúa con otros medios de protección del derecho fiscal, como las SAARs.

La GAAR funciona como una cláusula de último recurso que debe ejercerse en aquellos casos en los que, a pesar del cumplimiento formal de las leyes tributarias, la operación del contribuyente no tenga consecuencias comerciales y empresariales que afecten a la posición del contribuyente. Esta situación podría poner de manifiesto la existencia de una motivación tributaria por parte del contribuyente, sin embargo, para identificar realmente dicha situación se debe aplicar la GAAR con el fin de considerar los hechos y circunstancias que rodean dicha operación.

El modo en que opera la GAAR, las nociones que implica, las interacciones procesales entre el contribuyente y el inspector fiscal pueden variar de una GAAR a otra, pero todas las disposiciones generales contra la elusión tienen por objeto

reconstruir el modelo de hechos, identificar los motivos subyacentes para crear dicho modelo y, últimamente, confrontar las consecuencias tributarias con el objeto y la finalidad de la legislación fiscal que prevé el beneficio fiscal. La evaluación permitiría al inspector fiscal confirmar el carácter abusivo de la transacción y, de este modo, le permitiría evaluar la situación utilizando las normas tributarias que deberían haberse observado en su lugar.

En este sentido, las GAARs constituyen todo un procedimiento en sí mismo. No sirven simplemente para declarar los esquemas tributarios como abusivos, sino que permiten encubrir la operación por motivos que van más allá de las consecuencias tributarias (por ejemplo, fines comerciales o financieros, opciones deseables en el mercado, reducción de los costes administrativos, etc.). De este modo, se espera que su aplicabilidad se restrinja a determinados casos ([véase la sección sobre los umbrales monetarios](#)), o bien no se ejerza si los costes de ejecución de la norma GAAR son significativamente superiores a los ingresos previstos por la recalificación de la operación.

Por el contrario, una SAAR proporciona una construcción de hechos concretos que puede corroborarse comparando la redacción de la disposición con los hechos reales del caso. Una SAAR no deja espacio para la interpretación, a menos que las nociones utilizadas en la norma no se interpreten directamente en la legislación del país (por ejemplo, la noción de beneficiario efectivo que se observa en las normas relativas al pago de cánones o intereses). En la mayoría de los casos, la SAAR se expresa como un axioma: si se produce una determinada situación, hay un resultado claro. La mayoría de las SAARs no requieren la intervención de la administración tributaria, o sólo un poco, ya que su mandato puede ser cumplido directamente por el contribuyente. En los casos de auditoría en los que se observa el incumplimiento de una SAAR, el inspector fiscal puede denegar fácilmente los beneficios tributarios invocando el contenido literal de la disposición. Un inconveniente de las normas específicas es el hecho de que sólo funcionan para un patrón de

hechos determinado y tienden a ser eludidas por contribuyentes creativos, frustrando su objeto y propósito.

En la práctica, las GAARs y las SAARs persiguen el mismo objetivo, a saber, impedir las conductas de elusión, por lo que los defectos observados en el rigor de las SAARs pueden superarse con el análisis ampliado que permite la GAAR. El uso de una u otra disposición para resolver un caso se dejará a la elección del inspector fiscal. La decisión sobre qué norma utilizar dependerá, a su vez, del patrón de hechos que se contrarreste. Si se trata de una clara infracción de una SAAR, la forma más eficaz de atraer el esquema sería invocar dicha infracción. Sin embargo, si formalmente la operación realizada cumple con los requisitos tributarios, pero los efectos observados en otros ámbitos hacen dudar de la razonabilidad del comportamiento del contribuyente, la GAAR sería una mejor alternativa para contrarrestar la elusión tributaria.

**Conclusión de esta sección:** La función de la GAAR es ser una disposición de último recurso en aquellos casos que entran en el ámbito de una SAAR. Esto implica que la aplicación exitosa de una SAAR en cualquier caso anula la necesidad de aplicar una GAAR. De lo contrario, la aplicación infructuosa de una SAAR no puede obstaculizar la posibilidad de aplicar la GAAR.

En este contexto, los términos exitosos y no exitosos identifican la existencia de una perfecta coherencia entre los hechos del caso que se analiza y la conducta que se describe dentro de la SAAR como prohibida o, alternativamente, la inconsistencia entre los hechos del caso con los requisitos presentes en la SAAR para obtener un beneficio fiscal.

### 5.5.4 Interacción de las GAAR con las doctrinas o principios judiciales contra la elusión

**Objetivo de esta sección:** Identificar cómo se lee la GAAR junto con otros principios y doctrinas antielusión.

Como se menciona en la [sección 4.3.5](#), los tribunales pueden utilizar los principios antielusión para contrarrestar situaciones que estaban presentes antes de la promulgación de las GAARs. Asimismo, es posible que los tribunales decidan sobre cuestiones de antielusión complementando la GAAR con el uso de otras doctrinas o principios antielusión.

Este es, por ejemplo, el caso del Tribunal de Apelación de Sudáfrica, que integró las doctrinas que se utilizaban antes de la promulgación de la GAAR en 1996<sup>146</sup> para estudiar los casos en los que se invocaba la GAAR. La lógica seguida por el Tribunal de Apelación fue considerar el caso presentado

a la luz de las doctrinas y luego seguir el análisis aplicando la GAAR. Esta forma de actuar reforzaba la opinión de que la GAAR era un último recurso para combatir la elusión tributaria. Sin embargo, al mismo tiempo empujó al Servicio de Recaudación de Impuestos de Sudáfrica (SARS) a abordar las transacciones alegando la doctrina de la farsa y la doctrina del propósito comercial antes de utilizar la GAAR<sup>147</sup>. Esta particularidad surgió en parte porque el país ya tenía una larga tradición en la aplicación de la doctrina del fondo sobre la forma para combatir las situaciones abusivas tanto en casos de derecho fiscal como de derecho no fiscal<sup>148</sup>.

El enfoque adoptado por el Tribunal de Apelación sudafricano puede apoyarse abordándolo desde un punto de vista lógico. En esencia, cada doctrina antielusión pretende cuestionar un aspecto concreto del acuerdo que se estudia. Por lo tanto, se puede empezar por revisar la naturaleza jurídica de los acuerdos realizados por el contribuyente. De este modo, el tribunal aplicará la doctrina de

146 “La GAAR se insertó originalmente en un predecesor de la Ley, el art. 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (n° 31 de 1941) (...) En 1996, el art. 103(1) de la Ley se modificó de nuevo en un intento de introducir una prueba de tipo empresarial, siguiendo la recomendación de una comisión de investigación de la época (la Comisión Katz).” Mazansky, “Una Nueva GAAR para Sudáfrica: El Duque de Westminster Recibe un Golpe,” 1 y 2.

147 Ernest Mazansky señala que “el art. 103 (1) sólo se invocará cuando el SARS no pueda atacar una transacción por ningún otro motivo, por ejemplo, si los ingresos son imposables o un gasto es deducible, etc., aplicando los principios generales. (...) Está claro, por tanto, que sólo se recurrirá a la disposición general contra la elusión, en primer lugar, cuando el SARS no tenga éxito con los principios generales y, en segundo lugar, cuando la transacción no pueda ser atacada sobre la base del fondo sobre la forma.” Ernest Mazansky, “El Duque de Westminster Sigue Viviendo en Sudáfrica (Pero Tiene Mucho Cuidado al Cruzar la Carretera),” *Boletín IBDF*, marzo de 2005, 117.

148 Véase, por ejemplo: *Zandberg v. van Zyl* (1910 AD 302); *Dadoo Limited y Otros v. Consejo Municipal de Krugersdorp* (1920 AD 530); *Comisionado de Aduanas e Impuestos Especiales v. Randles Brothers y Hudson Limited* (1941 AD 369); *Erf 3183/1 Ladysmith (Propietario) Limited & otro v. CIR*. 1996 (3) SA 942 (A); 58 SATC 229; *Michau v. Maize Board*; *Caso del Impuesto sobre la Renta No. 1625* (59 SATC 383).

la simulación<sup>149</sup>, que pretende descubrir la realidad jurídica real distinguiéndola de la realidad jurídica construida que puede ser desestimada<sup>150</sup>. Al aplicar esta doctrina, el tribunal podrá desestimar cualquier acuerdo creado ficticiamente para cubrir un acuerdo real.

Dado que la doctrina de la simulación se refiere exclusivamente a la naturaleza jurídica de los acuerdos promulgados por el contribuyente, en ausencia de un acuerdo que cubra la realidad fáctica, la doctrina sólo tendría éxito para ignorar el acuerdo aparente. Así, el tribunal podría inclinarse por aplicar otra doctrina antielusión que le permita indagar sobre la realidad económica del esquema. De este modo, la doctrina del fondo sobre la forma puede utilizarse para evaluar la sustancia económica que sustenta la transacción o partes de ella<sup>151</sup>. Esta doctrina cuestiona, en efecto, las pruebas aportadas en el caso, para entender si las acciones realizadas por los contribuyentes implicados se ajustan a la situación de la que se quería hacer cargo en primer lugar (por ejemplo, la creación de un centro regional, la cesión de derechos sobre bienes inmateriales de un grupo a una filial, etc.).

Se podría creer que la utilización de estas doctrinas combinadas es suficiente para hacer frente a la elusión tributaria. Sin embargo, no puede olvidarse que ambas doctrinas proceden de nociones de derecho privado (por ejemplo, simulación, sustancia comercial, sustancia empresarial) y su aplicación suele estar guiada por la terminología del derecho mercantil o civil, que responde a objetivos diferentes de los del derecho fiscal (véase el apartado 6.4.2). En este sentido, el tribunal podría encontrarse con un caso en el que la naturaleza jurídica y la sustancia del acuerdo estén alineadas con los beneficios tributarios proporcionados y, sin embargo, la elaboración de este esquema obedezca principalmente a fines de elusión tributaria.

En este caso, la GAAR se aplicaría para evaluar el razonamiento utilizado por el contribuyente para entrar en el esquema (por ejemplo, si las acciones tomadas son razonables con respecto a las tomadas por los colegas de su propio sector empresarial) y, posteriormente, si las acciones del contribuyente, a pesar de estar motivadas por fines tributarios, están frustrando el objeto y la finalidad de la ley fiscal que proporciona el beneficio fiscal o no.

149 La doctrina de la simulación se ha aplicado ampliamente tanto en países de derecho civil como de derecho anglosajón. Como ejemplos de países de derecho civil que aplican la doctrina de la farsa/simulación se pueden mencionar México, España, Colombia, Brasil, Chile, Turquía, entre otros. En cuanto a los países de derecho consuetudinario, la muestra podría ser más reducida, ya que prefieren aplicar una doctrina de sustancia sobre la forma o una doctrina de propósito comercial, sin embargo, algunos de los que incluyen la doctrina de simulación son Canadá, Reino Unido, India y Hong Kong (en este último país se pueden consultar los casos *Kan Lai Kwan v Poon Lok To Otto & HSBC International Trustee Ltd* [2014] HKEC 1174, *H v W* [2014] HKEC 955, y *Tao, Soh Ngun (AKA Lo To Li Kwan o Lo To Lee Kwan) v. HSBC International Trustee Limited* [2019] HKCFI 1268 para ampliar información sobre la doctrina de la simulación).

150 Irma Johanna Mosquera Valderrama y Craig West, "Herramientas Utilizadas por los Países para Contrarrestar la Planificación Fiscal Agresiva a la Luz de la Transparencia," *Intertax* 46, no. 2 (2018): 146.

151 Valderrama y West, 146.

De este modo, la aplicación de la GAAR es necesaria para aclarar consideraciones que no son inherentes al funcionamiento del acuerdo, sino que se refieren a las razones para suscribirlo y observar los efectos de dicho acuerdo a la luz del objeto y la finalidad de la legislación fiscal que otorga el beneficio fiscal. Como tal, la GAAR es una herramienta que, combinada con las doctrinas de la simulación y del fondo sobre la forma, puede ayudar tanto a la autoridad fiscal como a los tribunales en la evaluación de posibles casos de elusión tributaria.

Aunque la incorporación de las doctrinas contra la elusión podría desestimar la aplicación de la GAAR, la simple identificación de la coherencia de la naturaleza jurídica del acuerdo y su sustancia podría servir al tribunal para desestimar un intento de elusión por parte del contribuyente. En ese caso, podría no ser necesaria una investigación adicional en virtud de la GAAR.

En resumen, la GAAR podría ser aplicada directamente por los tribunales, sin embargo, es muy posible que los jueces integren doctrinas anti-evasión al realizar su análisis. Merece la pena revisar la aplicación de las doctrinas al caso estudiado para identificar los puntos fuertes y débiles de la argumentación.

**Conclusión de esta sección:** Los principios o doctrinas antielusión pueden ser utilizados, y seguramente lo serán, por los tribunales a la hora de decidir sobre casos de elusión tributaria.

La administración tributaria podría considerar la posibilidad de revisar los casos con antelación para identificar si los

principios pueden aplicarse para reforzar la argumentación para el uso de la GAAR. También puede reflexionar sobre los argumentos y los hechos de los casos para identificar posibles contraargumentos que puedan plantear el contribuyente o los jurados.

### 5.5.5 Umbrales monetarios

**Objetivo de esta sección:** Proporcionar ejemplos de diferentes umbrales, identificar las razones para introducirlos y considerar algunos pros y contras de la introducción de un umbral en una GAAR.

Se puede adoptar un umbral monetario para las GAARs con el fin de concentrar los recursos en los casos más destacados, mientras que el resto de los problemas de elusión que presentan los casos menos importantes son tratados por los reglamentos y doctrinas existentes. Es posible esperar que las GAAR se reduzcan con la aplicación de las SAARs.

Este umbral puede incluirse directamente en la disposición o puede instruirse como una directiva no pública para las dependencias de la administración tributaria que se ocupan de las auditorías de las multinacionales o de los grandes contribuyentes. En cualquier caso, un umbral puede ser simplemente un consejo o recomendación para la dependencia designada para investigar los casos bajo el ámbito de aplicación de la GAAR.

El importe considerado en el umbral puede guiarse por las estadísticas de los ingresos netos

declarados por los contribuyentes o incluso por el volumen de negocios previsto por ellos. Asimismo, esta métrica puede guiarse por la experiencia previa de la autoridad fiscal tras sus investigaciones de contribuyentes importantes o grandes. La idea general que subyace al establecimiento de este umbral es limitar los costes administrativos que tendría la promulgación de la GAAR, ya

que el número de casos a los que se puede aplicar la GAAR se reduciría sustancialmente, en contraposición a las GAARs abiertas que se aplican a todo el sistema fiscal o a partes de este (por ejemplo, impuestos específicos, como el IVA o el impuesto sobre la renta).

**Conclusión de esta sección:** Se puede incluir un umbral monetario en la redacción de la GAAR para asegurarse de que los casos incluidos en el ámbito de aplicación de la GAAR son sólo aquellos que presentan un gran interés para la administración tributaria.

Del mismo modo, la previsión de un umbral para la aplicación de la GAAR puede reducir los costes de la administración

tributaria para crear un grupo de trabajo especialmente diseñado para tratar los casos de elusión tributaria. Al mismo tiempo, también pueden reducirse los costes de desarrollo de capacidades en relación con la formación de los empleados ya existentes y, probablemente, los programas de cooperación que se organicen con funcionarios de otras jurisdicciones.

### 5.5.6 Comisión de Aprobación / Comité GAAR

**Objetivo de esta sección:** Explicar que algunos países incluyen paneles de expertos como ayuda auxiliar en el estudio de casos de elusión tributaria. Proporcionar información sobre el tipo de personas que pueden ser miembros del panel.

Las decisiones en el marco de la GAAR pueden limitarse a ser tomadas únicamente por un comité o panel dentro de la administración fiscal o como una combinación de altos funcionarios designados tanto del ministerio como de la autoridad fiscal. Contar con un panel de altos funcionarios podría

avalar una observación prudente de los hechos y circunstancias de los casos delicados, como los que se pretenden escudriñar con la GAAR. Si se recurre a personas designadas, se puede garantizar la preparación de los funcionarios y su experiencia en el trato con el sistema fiscal. Así, el comité estaría preparado para desentrañar esquemas muy técnicos, lo que también es útil para comprender los motivos de una determinada transacción.

Desde esta perspectiva, un comité sería una buena oportunidad para exigir la adopción de un umbral monetario que defina el tipo de casos que resultarían materiales para la promulgación de la GAAR. La fijación de un umbral garantizaría

la cobertura de los costes derivados de la convocatoria de la comisión, ya que el resultado que se espera de la aplicación de la GAAR es muy importante para la obtención de ingresos, o al menos es lo suficientemente destacado como para que se persiga con la GAAR.

Por el contrario, el uso de un panel puede ser oneroso en términos prácticos, ya que las personas designadas podrían tener agendas opuestas y resultar imposibles de reunir dentro de un período fiscal determinado. Esto también podría contribuir a la pérdida de la oportunidad de evaluar la declaración de impuestos en la que se han concedido los beneficios. Asimismo, los contribuyentes se sentirán menos disuadidos de incurrir en prácticas elusivas, ya que no creerán que un comité de esta naturaleza pueda aplicar eficazmente la GAAR.

La convocatoria de asesores externos para integrar el panel podría implicar el problema de que la información confidencial del contribuyente no debe ser revelada ante terceros que no sean la administración tributaria. En esos casos, el contribuyente podría alegar la violación de secretos comerciales.

Un país que ha desarrollado los requisitos para construir un comité que pueda ayudar no sólo a la administración tributaria, sino también al contribuyente, es Francia. Este país introdujo el Comité de Abuso de la Ley con el fin de ayudar a la autoridad fiscal a la hora de llevar a cabo las investigaciones de la GAAR, pero también prevé la posibilidad de que un contribuyente acceda al Comité cuando se enfrente a una diferencia de criterio con el curso de la investigación llevada a

cabo por la administración tributaria. Asimismo, las resoluciones emitidas por este órgano se harán públicas anualmente.

En cuanto a la composición del Comité, el Bulletin Officiel des Finances Publiques de 31 de enero de 2020 (BOI-CF-IOR-30-30) determinó los detalles sobre su composición, en los siguientes términos:

“El comité previsto en el artículo L. 64 de la LPF incluye:

- un consejero de estado, presidente;
- un asesor del tribunal de casación;
- un abogado experto en derecho fiscal;
- un maestro asesor del Tribunal de Cuentas;
- un notario;
- un contador colegiado;
- un profesor universitario, profesor asociado de derecho o economía.

La disposición se refiere también a las posibles consideraciones que deben darse en caso de que una de las personas designadas no pueda participar en el Comité, sugiriendo posibles sustitutos, de la siguiente manera:

“30. Los miembros del Comité son nombrados por el ministro encargado del presupuesto a propuesta del Consejo Nacional de Colegios de Abogados en lo que respecta al abogado, del Consejo Superior del Notariado en lo que respecta

al notario y del Consejo Superior del Colegio de Contadores Certificados, en lo que respecta al contador certificado.

40. Las sustituciones en estos nombramientos se harán en las mismas condiciones.

50. El ministro encargado del presupuesto designará igualmente a uno o varios agentes de la categoría A de la hacienda pública para que actúen como ponentes de la comisión.

60. La secretaría del comité será responsabilidad del departamento jurídico fiscal del departamento de finanzas públicas (bureau.jf2b@dgfip.finances.gouv.fr)<sup>152</sup>.

El Boletín amplía las consecuencias de las decisiones tomadas por el comité en los artículos 230 a 270, indicando que:

“B. Dictamen del Comité de Abuso de Derecho Fiscal

230. El comité se reúne cuando es convocado por su presidente. Las reuniones del comité no son públicas.

240. Cuando, en las materias y por los motivos previstos en el artículo L. 64 de la LPF, la administración o el contribuyente se remiten

al Comité de Abuso de Derecho Fiscal, este órgano emite un dictamen sobre el fondo de las rectificaciones controvertidas previstas.

250. Una copia del informe remitido por la administración central al comité es enviado por éste al contribuyente, al que se invita a presentar sus observaciones en un plazo de treinta días.

260. Además, si lo considera útil, el presidente del comité comunica sus observaciones a la autoridad que lo ha remitido. También puede recabar de ésta cualquier información adicional necesaria para la investigación del caso.

270. Según el artículo 1653 E del CGI, cuando se recurre al comité de abusos tributarios, el contribuyente y la administración son invitados por el presidente a presentar sus observaciones en el marco de un debate oral y contradictorio. El contribuyente conserva la posibilidad de no comparecer o de hacerse representar”.

Cuando Chile introdujo una GAAR en 2015<sup>153</sup>, inicialmente hizo que su aplicación dependiera de la opinión de un comité. Sin embargo, al cabo de un año, se introdujo un nuevo reglamento que hizo que la apelación al comité dejara de ser obligatoria para convertirse en voluntaria<sup>154</sup>.

152 Subsecciones 30, 40, 50 y 60 del Bulletin Officiel des Finances Publiques para el 31 de enero de 2020 (BOI-CF-IOR-30-30).

153 El Reglamento 65 de 23 de julio de 2015 hizo obligatoria la conformación de un comité para la promulgación de la GAAR. Sin embargo, no mencionó las condiciones para conformar dicho comité.

154 El Reglamento N° 41 de 2016 derogó la cláusula de obligatoriedad que limitaba la conformación del comité en aquellos casos en que el Director de la Administración Tributaria estimara necesario coadyuvar en el análisis de la GAAR.

**Conclusión de esta sección:** El panel o comité puede incluir funcionarios de diversos departamentos dentro de la administración tributaria y su participación en los casos puede utilizarse como una forma de ofrecer certeza a los contribuyentes, ya que sus asuntos están siendo evaluados por diferentes funcionarios de la administración tributaria con la asistencia de personas altamente especializadas.

La orientación sobre la conformación del panel o comité puede extenderse sobre la estructura del panel, los derechos de voto, las competencias y las funciones. También es aconsejable diseñar un calendario para las comunicaciones que, en su caso, se mantengan entre el panel y la administración fiscal o el contribuyente.

# 6.

## ¿Cómo se aplica una GAAR en la práctica?

### 6.1 Capacidad

Una GAAR es un instrumento legal complejo y se aplica de una manera que efectivamente aumente los ingresos sin poner en peligro las prácticas comerciales legítimas. Por lo tanto, es importante asegurarse de que existe la capacidad suficiente en la administración tributaria.

#### 6.1.1 Recursos Humanos

La gestión de una GAAR requiere diferentes conjuntos de habilidades, ya que la aplicación de la norma no es un proceso mecánico. En los equipos de la GAAR deberían figurar los siguientes perfiles:

- abogados con conocimientos en derecho fiscal internacional y derecho fiscal comparado (que sean capaces de entender por qué las empresas estructuran las inversiones a través de determinados países, por ejemplo);
- contadores;
- analistas de datos / economistas para realizar evaluaciones de riesgo;

- especialistas en distintos sectores que comprendan los modelos de negocio y las cadenas de valor de los distintos sectores y que puedan juzgar si un determinado esquema se corresponde con la práctica empresarial habitual.

#### 6.1.2 Desarrollo de capacidades

- Los proveedores de asistencia técnica multilateral y bilateral, así como los institutos privados, ofrecen formación, por ejemplo, el CIAT, la OCDE, el Banco Mundial, el FMI, la GIZ, el NORAD, el Ministerio de Asuntos Exteriores holandés, el IBDF y el ICTD. Es importante establecer las propias prioridades en materia de asistencia técnica
- El estudio de los recursos mencionados en este juego de herramientas puede ayudar a desarrollar la capacidad
- Asistir a [reuniones internacionales para intercambiar de manera informal](#) con los auditores que tienen experiencia con las GAARs

- [Los tribunales deben ser incluidos en los esfuerzos de desarrollo de capacidades.](#)

## 6.2 Procedimiento Interno

### 6.2.1 Asignación de responsabilidades

Para evitar malentendidos sobre los casos que pueden ser evaluados con la GAAR, los países implementan regulaciones adicionales que explican el tipo de personas que pueden conocer los casos relativos a la GAAR.

Es aconsejable proporcionar una orientación definitiva al respecto para evitar problemas de desajuste interno de competencias entre las distintas dependencias de la administración tributaria y para proteger la información sensible del contribuyente implicado en el caso.

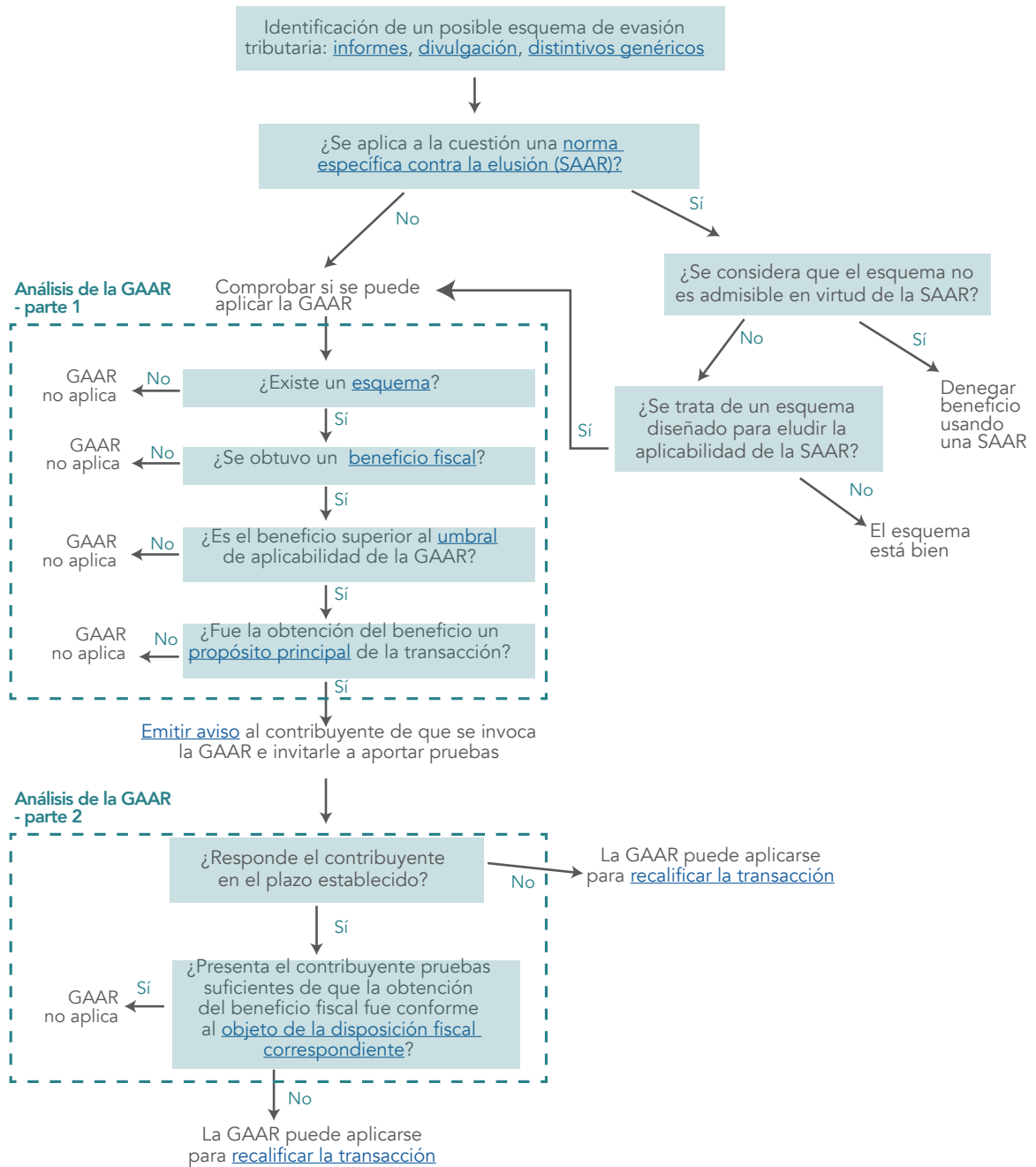
Una forma de determinar claramente estas cuestiones es como se ha visto en Angola y Francia ([sección 5.5.2](#)), donde la normativa adicional de apoyo a la aplicación de la GAAR establece la posición de la persona que tomará la decisión final al aplicar la GAAR (es decir, el artículo 119A- de la modificación del Código General Tributario (9 de julio de 2020) en Angola).

### 6.2.2 Procedimiento de evaluación

Para ayudar a los diferentes departamentos y personas de la administración tributaria a aplicar la GAAR, se podrían elaborar diagramas de flujo que detallen los diferentes pasos del análisis de la GAAR y los diferentes departamentos implicados. La Figura 5 contiene un diagrama de flujo de este tipo que muestra los pasos genéricos del análisis de la GAAR.

Estos organigramas también podrían publicarse para aumentar la transparencia y ayudar a los contribuyentes a entender cómo se aplica la GAAR.

**Figura 5** Procedimiento de análisis genérico de la GAAR



Fuente: Los autores.

### 6.2.3 Base de datos interna sobre los casos

Para garantizar una aplicación coherente de la GAAR por parte de diferentes personas dentro de la administración tributaria y a lo largo del tiempo, podría crearse una base de datos de casos de la GAAR.

Los casos podrían organizarse a grandes rasgos en tres categorías:

- casos en los que la administración tributaria invocó la GAAR y fue confirmada por los tribunales;
- casos en los que la GAAR fue invocada y no confirmada por los tribunales;
- casos en los que la administración tributaria consideró la posibilidad de invocar la GAAR pero decidió no hacerlo.

Otras categorías útiles serían: el importe en cuestión, los países implicados en un esquema, el sector empresarial u otras características de la transacción en cuestión.

Una base de datos de este tipo puede ayudar a delimitar la planificación fiscal aceptable de la inaceptable de forma más coherente, y puede utilizarse para elaborar orientaciones sobre la aplicación de la GAAR. También puede ser útil para reformular la legislación GAAR. Por ejemplo, puede servir para analizar por qué los tribunales han rechazado casos.

## 6.3 Comunicación con el contribuyente

La comunicación efectiva con el contribuyente es crucial para el éxito de la GAAR. Además de [implicar a los contribuyentes antes de la introducción de la GAAR](#), explicar y comunicar al contribuyente los cambios en la legislación o en las orientaciones, así como proporcionar información suficiente durante los procesos de aplicación de la GAAR, es importante para crear un entorno de confianza.

### 6.3.1 Directrices generales y explicaciones sobre las GAAR

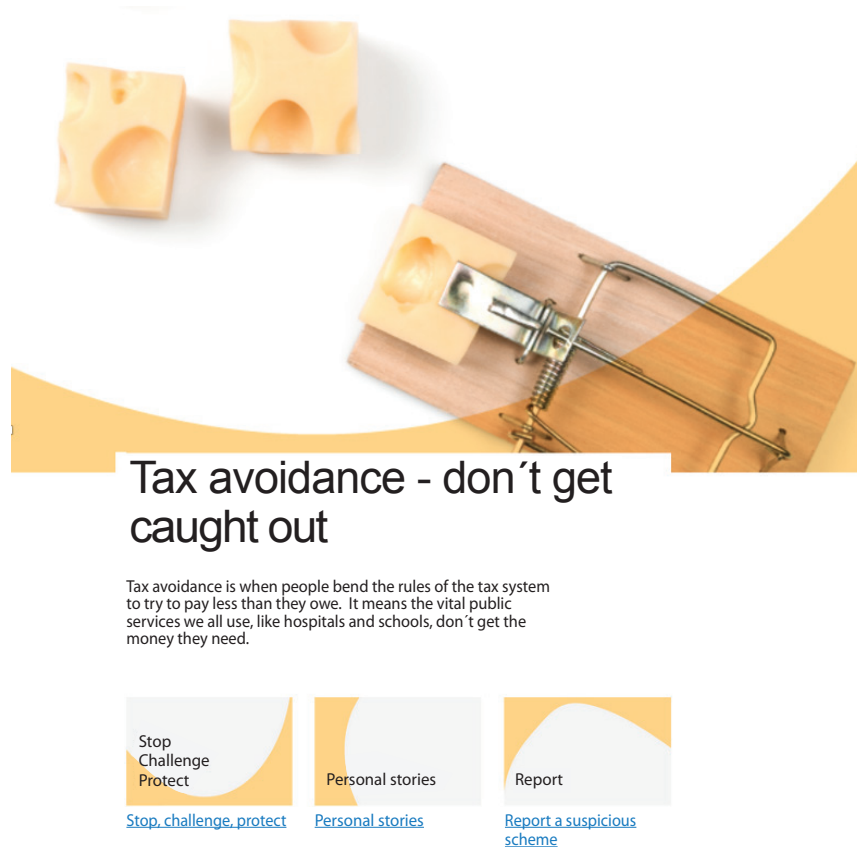
Dar a conocer la GAAR y explicar cómo se aplica es importante para generar confianza. Esto es especialmente importante cuando la GAAR se introduce por primera vez a un contribuyente y cuando la administración tributaria pretende aplicarla no sólo con respecto a los grandes grupos empresariales, sino también a los tipos de contribuyentes más pequeños y menos sofisticados. Un objetivo concreto de la educación de los contribuyentes sobre la GAAR es proteger a los contribuyentes de los llamados promotores que venden a sabiendas esquemas de elusión tributaria que muy probablemente se consideren ilegales en virtud de una GAAR.

Algunos países con una GAAR publican explicaciones y directrices generales sobre la GAAR, a menudo escritas en un lenguaje sencillo y dirigiéndose directamente al contribuyente,

utilizando la forma “usted” y frases como “Si parece demasiado bueno para ser verdad, casi seguro que lo es”<sup>155</sup>. El Reino Unido, por ejemplo, puso en marcha lo que casi podría llamarse una campaña

de mercadeo tras la introducción de la GAAR, que incluía historias personales de contribuyentes que se enfrentaron a dificultades tras encontrarse atrapados en un esquema de elusión tributaria.

**Figura 6** Captura de pantalla de la página web del Reino Unido “Explicación de la Elusión tributaria”



Fuente: <https://taxavoidanceexplained.campaign.gov.uk/>

### 6.3.2 Publicación de descripciones de esquemas de elusión tributaria

Los países pueden publicar listas de esquemas que considerarían incluidos en el ámbito de

aplicación de la GAAR y/o esquemas que han sido “desmantelados”, es decir, que han sido confirmados efectivamente como incluidos en el ámbito de aplicación de la GAAR por un tribunal.

155 Véase, por ejemplo, el sitio web del Reino Unido <https://taxavoidanceexplained.campaign.gov.uk/> o la explicación de la Oficina Tributaria de Australia sobre los límites entre la planificación fiscal aceptable e inaceptable: <https://www.ato.gov.au/General/Tax-planning/>

El Reino Unido, por ejemplo, publica “esquemas actualmente en el punto de mira” y Australia publicó “esquemas preocupantes”. Para ver una lista de países que publican esquemas y enlaces, véase la sección [Casos de elusión tributaria en otros países](#).

La publicación de las descripciones de los esquemas puede ser una forma de aumentar la certeza para los contribuyentes. Sin embargo, es importante aclarar que dicha lista no es exhaustiva y que los casos que pueden estar potencialmente sujetos a la GAAR en el futuro no tienen por qué parecerse a los incluidos en la lista. Por otra parte, en determinadas circunstancias, los esquemas que se asemejan a la descripción pueden no equivaler a una elusión. Por ello, la Agencia Tributaria australiana recuerda al lector, al principio de la descripción de cada esquema, que es posible solicitar una resolución anticipada, en la que se aclararía la legalidad del esquema.

### **6.3.3 Participación del contribuyente en el caso en curso**

Cuando se inicia un procedimiento GAAR contra un contribuyente, una buena práctica es proporcionar al contribuyente información general sobre los motivos por los que se invoca la GAAR, el procedimiento, las posibilidades de recurrir o de solicitar un arreglo.

Estas comunicaciones pueden ser accesibles en una sección específica “GAAR” de los sitios web de la administración tributaria. Se debe hacer referencia a este material cuando se notifique

por primera vez a un contribuyente que el caso puede entrar en el ámbito de aplicación de la GAAR. Por ejemplo, cuando la administración tributaria del Reino Unido aplica una GAAR, remite a los contribuyentes afectados a breves hojas informativas que contienen información sobre el procedimiento GAAR y los derechos de los contribuyentes<sup>156</sup>.

En términos más generales, debe concederse a los contribuyentes cierto grado de participación en el caso, es decir, tras el inicio del procedimiento, debe concederse a los contribuyentes la posibilidad de entregar información adicional en un plazo razonable que pueda aclarar el asunto. Si el procedimiento implica un panel consultivo que se pronuncie sobre el caso, el contribuyente puede ser invitado a comparecer ante el panel.

## **6.4 Procedimientos de solución de disputas**

En caso de que se aplique una GAAR y se pida al contribuyente que pague una cantidad adicional de impuestos, se debe conceder acceso al procedimiento estándar de resolución de conflictos del país, como en todos los demás casos fiscales. Dado que la aplicación de una GAAR es una tarea compleja y pueden producirse errores por parte de la administración tributaria, es muy importante contar con un procedimiento de resolución de conflictos eficaz e independiente.

En esta sección se abordan algunas cuestiones específicas de la GAAR: si deben ofrecerse

<sup>156</sup> Véase <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-protective-gaar-notice-ccfs36a>

liquidaciones; si los casos de GAAR que implican un tratado deben poder acogerse al procedimiento de acuerdo mutuo (PAM) del tratado.

#### 6.4.1 Acuerdos de resolución de disputas

Si un país impone alguna sanción además del impuesto adeudado debido a la recalificación de la transacción, la autoridad tributaria puede optar por ofrecer un acuerdo y renunciar a las sanciones o reducirlas si el contribuyente acepta el veredicto sin seguir impugnándolo en un procedimiento de apelación. La ventaja es que pueden ahorrarse los costes del litigio. La desventaja de ofrecer liquidaciones es que se reduce el riesgo asociado a la creación de un esquema de elusión para el contribuyente.

Por ejemplo, el Reino Unido abrió un proceso de consulta en 2015 para introducir una sanción fiscal específica aplicable a los casos abordados con éxito por la GAAR. Esta sanción se introdujo en el Proyecto de Ley Tributaria de 2016 con el fin de hacer frente a un “pequeño pero persistente número de evasores tributarios que no dejan de practicar la elusión tributaria abusiva”<sup>157</sup>. La disposición fue aprobada y se introdujo una nueva sección en la Ley de Finanzas de 2013<sup>158</sup> que permite a la autoridad fiscal imponer una sanción del 60% del impuesto contrarrestado. Sin embargo, dicha sanción no se cobrará en

aquellos casos en los que el contribuyente corrija su posición fiscal antes de que el acuerdo sea remitido a la Comisión Consultiva GAAR. De este modo, la ley ya prevé una solución expedita.

#### 6.4.2 Desarrollo de la capacidad de los tribunales

Cabe esperar que, especialmente en la fase inicial tras la introducción de una GAAR, muchos casos sean objeto de litigio. Por lo tanto, es importante incluir a los jueces en los esfuerzos de [desarrollo de capacidades](#). Es aconsejable asegurarse de que la propuesta de GAAR y, posteriormente, el contenido final de la GAAR se presente ante los tribunales superiores del país. La integración de los tribunales en estos procesos podría ayudar a la administración tributaria a dar a conocer a los tribunales la lógica seguida a la hora de crear la GAAR y a aclarar posibles dudas o terminología poco clara.

Además, pueden ofrecerse sesiones de taller a los tribunales para que conozcan el razonamiento que subyace a la GAAR y la forma en que podría interactuar con las doctrinas ya desarrolladas (véanse las secciones [4.3.5](#) y [5.5.4](#)).

Las sesiones periódicas de actualización con los tribunales también podrían contribuir a colmar algunas de las lagunas de conocimiento que

157 Objetivo político del gobierno del Reino Unido para introducir la sanción de la GAAR: <https://www.gov.uk/government/publications/penalties-for-the-general-anti-abuse-rule/penalties-for-the-general-anti-abuse-rule>

158 La sección 158 de la Ley de Finanzas de 2016 modificó la parte 5 de la Ley de Finanzas de 2013 para incluir la sección 212A (sanción de la GAAR). La sanción de la sección 212A puede aplicarse en combinación con las sanciones ya existentes (conocidas como “sanciones normales”) siempre que el importe total que se cobre se limite al 100% del impuesto; o al importe máximo permitido en la legislación existente, si el resultado es superior al 100% del impuesto. La disposición puede consultarse en: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/24/section/158/enacted>

podrían existir en la interpretación de cuestiones fiscales basadas en conceptos derivados de la lógica de otras disciplinas jurídicas.

Esta particularidad la explica muy bien William Barker cuando reconoce que la mayoría de los términos utilizados en el derecho fiscal se basan en terminologías del derecho privado común. En este sentido, los tribunales se inclinarán inicialmente por asociar las explicaciones de derecho privado con los hechos en bruto del caso en lugar de identificar directamente una lógica fiscal con él. Para comprender adecuadamente la lógica fiscal, los jueces tendrían que evaluar críticamente los hechos del caso teniendo en cuenta las relaciones fiscales y sociales, así como los principios de la fiscalidad (por ejemplo, la capacidad de pago, la proporcionalidad, la igualdad, etc.)<sup>159</sup>.

#### **6.4.3 Acceso al Procedimiento de Acuerdo Mutuo en casos de elusión relacionados con un tratado fiscal**

La mayoría de los tratados tributarios permiten que un contribuyente que se enfrente a una imposición no conforme con el tratado solicite a los dos Estados

parte que inicien un Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM). A través de este procedimiento, los dos Estados asociados al tratado intentan resolver un conflicto de jurisdicción fiscal que ha dado lugar a una imposición no conforme con el tratado.

El informe de la Acción 14 del proyecto BEPS de la OCDE analiza si el acceso al PAM<sup>160</sup> debe concederse también en los casos en los que una autoridad fiscal deniega los beneficios del tratado basándose en una GAAR. Recomienda que se conceda a los contribuyentes el acceso al PAM tanto en los casos en que una autoridad fiscal haya invocado una GAAR del tratado como una GAAR nacional. Sin embargo, también subraya que la concesión del acceso no debe implicar que las autoridades tributarias tengan que esforzarse por resolver cualquier doble imposición resultante de la aplicación de la GAAR<sup>161</sup>.

159 Barker identifica que los objetivos del derecho privado y del derecho fiscal son diferentes, ya que el primero pretende “facilitar y sancionar las relaciones económicas y sociales existentes que son normales o típicas. En cambio, el objetivo principal del derecho tributario es recaudar ingresos de forma justa y eficiente mediante un enfoque integral de la totalidad de la actividad del contribuyente”. Por lo tanto, concluye que “[cuando los propósitos del derecho privado difieren de los propósitos del derecho fiscal, el derecho fiscal que sigue la caracterización del derecho privado puede fallar en su objetivo”. William B Barker, “La Desconexión Entre los Conceptos Tributarios y el Mundo de los Hechos: el Derecho Estatal como Guardián,” *Washburn LJ* 57 (2018): 130 and 131.

160 Sobre cuestiones generales relativas a los procedimientos de acuerdo mutuo, consulte el Cóctel de Precios de Transferencia del CIAT, que aborda las mejores prácticas y recomendaciones para fortalecer los procedimientos de acuerdo mutuo centrados en cuestiones de precios de transferencia. Ver especialmente la sección denominada “condimento 3”. Carlos Pérez Gómez Serrano, Enrique Bolado Muñoz, e Isaác Gonzalo Arias Esteban, “Cóctel de Medidas para el Control de la Manipulación Perjudicial de los Precios de Transferencia, Centrado en el Contexto de los Países de Renta Baja y en Desarrollo.,” 2019, 71–78. Pérez Gómez Serrano, Bolado Muñoz, y Arias Esteban, 71–78.

161 OCDE, “Hacer Más Eficaces los Mecanismos de Resolución de Disputas, Acción 14 - Informe Final 2015,” *Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios* (París: OECD Publishing, 2015), 14–15.

# 7.

## Conclusión

Las GAARs son cláusulas genéricas que otorgan a las autoridades tributarias la facultad de denegar beneficios si los contribuyentes realizan transacciones que carecen de sustancia económica pero que tienen como objetivo principal obtener una ventaja fiscal. Son herramientas de último recurso que impiden que los contribuyentes se aprovechen de las leyes tributarias de formas que no puedan haber sido previstas ni por los legisladores.

No obstante, las GAARs no son una “bala mágica” contra la evasión tributaria, sino que deben integrarse en esfuerzos más amplios para aumentar la capacidad de análisis y gestión de riesgos de las autoridades tributarias. A menudo, las GAARs son una mera codificación de los principios generales contra la evasión aplicados por la administración tributaria y los tribunales. En ese sentido, la introducción de una GAAR no significa necesariamente la prohibición de actividades que antes estaban permitidas. Siempre que se aplique una GAAR, puede estar sujeta a revisión judicial. Si se aplica de forma demasiado amplia o con demasiada frecuencia, los tribunales pueden verse inducidos a restringir el alcance de una GAAR a través de sus sentencias.

La ventaja de una GAAR legal es que permite aclarar cuestiones importantes relativas a las sanciones, la recalificación, los plazos, los derechos de los contribuyentes y los procedimientos de aplicación. Pero ¿cómo deben gestionarse estas cuestiones?

El objetivo de este conjunto de herramientas es ayudar a los responsables políticos y a los administradores en la aplicación de una GAAR, en su redacción o a la hora de decidir si debe introducirse una GAAR. Las prácticas entre los países son diversas y hay una escasez de estudios de evaluación que profundicen en los detalles de las GAARs. Esto dificulta la selección de las “mejores” prácticas. Por lo tanto, la principal utilidad de este juego de herramientas suele consistir en proporcionar una lista exhaustiva de cuestiones relevantes que deben tenerse en cuenta, en ofrecer ideas iniciales sobre cómo abordarlas y en dirigir al lector a las referencias pertinentes para aprender más de otros países o de la literatura académica. Sin embargo, lo que funciona en un contexto puede no funcionar en otro. Por lo tanto, este conjunto de herramientas no puede sustituir el proceso inherentemente local de adaptar una GAAR al código y las prácticas tributarias de un país.

## 8. Referencias

Aaronson QC, G., J. B., F. J, Launcelot Henderson, S., Nowlan, H., y Tiley, J. (2011). *Estudio GAAR: un estudio para considerar si debe introducirse una norma general contra la elusión en el sistema fiscal del Reino Unido*.

Bærentzen, S. H. (2018). *Pagos Transfronterizos de Dividendos e Intereses de la Unión Europea y Sociedades Instrumentales: Un Análisis de las Opiniones del Abogado General Kokott en los Casos Daneses de Beneficiarios Reales*. *Fiscalidad Europea* 58, no. 8 : 343–53.

Bærentzen, S. H. (2020). Casos de la Unión Europea/Internacionales-Daneses Sobre el Uso de Sociedades Instrumentales para Dividendos e Intereses Transfronterizos—¿Una Nueva Prueba para Desvincular el Abuso de la Actividad Económica Real. *Revista Fiscal Mundial: WTJ* 12, no. 1: 39–101.

Barker, William (2018). La Desconexión Entre los Conceptos Tributarios y el Mundo de los Hechos: el Derecho Estatal como Guardián. *Washburn LJ* 57: 129.

Bhargava (2016). La Prueba del Propósito Principal: Funcionamiento, Elementos y Relevancia Jurídica. En Prevención del Abuso de los Tratados, Blum y Seiler (eds.). *Serie sobre Derecho Fiscal Internacional*.

Bolwijn, R., Casella B., y Rigo, D. (2018). Un Enfoque Basado en la IED Para Medir la Escala y el Impacto Económico de BEPS. *Empresas Transnacionales* 25, no. 2: 107–43.

Brian J., A. (2017). Capítulo XII: El Papel de una norma general contra la elusión en la protección de la base imponible de los países en desarrollo. En el Manual de las Naciones Unidas sobre cuestiones seleccionadas para la protección de la base imponible de los países en desarrollo, editado por Alexander Trepelkov, Harry Tonino, y Dominika Halka.

Brian J., A. y Wilson, J. (2014). Planificación fiscal internacional agresiva de las empresas multinacionales: el contexto canadiense y las posibles respuestas. *Documento de Investigación del SPP*, no. 07.29.

Calderón Carrero, J. M., y Quintas Seara, A. (2016). El Concepto de 'Planificación Fiscal Agresiva' Lanzado por la OCDE y la Comisión de la UE en la Era BEPS: La Redefinición de la Frontera entre la Planificación Fiscal Legítima y la Ilegítima. *Intertax* 44, no. 3 : 206–26.

Calloud, A. (2018). Francia. IFA Cahiers 2018 - Volumen 103A: medidas antielusión de carácter y alcance general - GAAR y otras Normas. IFA.

CIAT (2006). *Manual del CIAT para implementar y llevar a cabo el intercambio de información*. Panamá: CIAT. [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Ingles/2006\\_CIAT\\_manual\\_information\\_exchange.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Ingles/2006_CIAT_manual_information_exchange.pdf)

Clausing, K. A. (2020). *¿Qué Magnitud Tiene el Traslado de Beneficios?*. Disponible en SSRN <https://ssrn.com/abstract=3503091> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3503091>

Comisión Europea (2012). Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva, 2012/772/EU. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32012H0772>

Comisión Independiente para la Reforma de la Fiscalidad Internacional de las Empresas (ICRICT) (2019). *La lucha contra la elusión tributaria*. [https://www.icrict.com/s/thefightagainsttaxavoidance\\_finalversion.pdf](https://www.icrict.com/s/thefightagainsttaxavoidance_finalversion.pdf)

Consejo Europeo (2018). Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los acuerdos transfronterizos notificables, ST/7160/2018/INIT. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32018L0822>

Departamento del Impuesto sobre la Renta (2000). Aclaración Relativa a la Imposición de los Ingresos por Dividendos y Ganancias de Capital en Virtud del Convenio para Evitar la Doble Tributación de India y Mauricio (DTAC), 789 Circular §. <https://www.incometaxindia.gov.in/Communications/Circular/91011000000000483.htm>

De La Feria, R. (2008). Prohibición del Abuso del Derecho (Comunitario): La creación de un nuevo principio general del derecho comunitario a través del impuesto. *Rev. L. Mercado Común* 45 : 395.

FMI, OCDE, NU y Grupo Banco Mundial. (2020). Plataforma de Colaboración en Materia Fiscal. La Fiscalidad de las Transferencias Indirectas Offshore — Un Conjunto de Herramientas. [https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/PCT\\_Toolkit\\_The\\_Taxation\\_of\\_Offshore\\_Indirect\\_Transfers.pdf](https://www.tax-platform.org/sites/pct/files/publications/PCT_Toolkit_The_Taxation_of_Offshore_Indirect_Transfers.pdf)

Freedman, J. (2004). Definición de la Responsabilidad del Contribuyente: En Apoyo de un Principio General Antielusión. *Revista Fiscal Británica*, 2004, 332–57.

Freedman, J. (2019). La Norma General Antielusión del Reino Unido: Trasplantes y Lecciones. *Boletín de Fiscalidad Internacional* 73, no. 6/7 : 332–38.

Grupo del Proyecto FISCALIS (2018). Sobre la brecha fiscal. El concepto de lagunas fiscales Informe II: Metodologías de Estimación de las Lagunas del Impuesto de Sociedades. Bruselas: Comisión Europea. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/tgpg-report-on-cit-gap-methodology\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/tgpg-report-on-cit-gap-methodology_en.pdf)

Juárez, O., G.,L., y Hamzaoui, R. (2015). Estrategias comunes contra la elusión tributaria: Una visión global. En *Estructuras Fiscales Internacionales en la Era BEPS: Un Análisis de las Medidas Contra el Abuso*, editado por Madalina Cotrut, 3–40. Amsterdam: IBDF.

Krause, K. (2000). Complejidad Fiscal: ¿Problema u Oportunidad? *Revista de Finanzas Públicas* 28, no. 5 (1 de septiembre de 2000): 395–414. <https://doi.org/10.1177/109114210002800501>

Krever, R. y Mellor, P. (2016). Australia. En *GAARs—Un Elemento Clave de los Sistemas Fiscales en el Mundo Post-BEPS*, editado por Michael Lang, Jeffrey Owens, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch, y Claus Staringer, 45–64. Amsterdam: IBDF.

Lang, M. (2014). *Acción 6 de BEPS: Introducción de Una Norma Antiabuso en los Convenios Fiscales*.

Lenaerts, K. (2015). El Concepto de Abuso de Derecho en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en Materia de Fiscalidad Directa. *Revista de Derecho Europeo y Comparado de Maastricht* 22, no. 3 : 329–51.

Mazansky, E. (2006). Una Nueva GAAR para Sudáfrica - El Duque de Westminster Recibe un Golpe. *Boletín de Fiscalidad Internacional* 60, no. 3 : 124–32.

Mazansky, E. (2005). El Duque de Westminster Sigue Viviendo en Sudáfrica (Pero Tiene Mucho Cuidado al Cruzar la Calle). *Boletín IBDF*, marzo de 2005, 116–20.

Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación-España (2015). Protocolo que modifica el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión tributaria y su Protocolo, hecho en Madrid el 24 de julio de 1992, hecho en Madrid el 17 de diciembre de 2015. <https://www.boe.es/boe/dias/2017/07/07/pdfs/BOE-A-2017-7905.pdf>

Naciones Unidas (2019). Protección de la Base Imponible de los Países en Desarrollo Mediante el Uso de Normas Generales Contra la Elusión. Portafolio Práctico de las Naciones Unidas. [https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-09/GAAR\\_Portfolio\\_EN.pdf](https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-09/GAAR_Portfolio_EN.pdf)

- Naciones Unidas (2017). Modelo de Convenio de Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo 2017 (2017). [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT\\_2017.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf)
- OCDE (2015). *Hacer Más Eficaces los Mecanismos de Resolución de Disputas, Acción 14 - Informe Final 2015*. Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios. París: OECD Publishing.
- OCDE (2015). Normas de Divulgación Obligatoria, Acción 12 - Informe Final 2015. París: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264241442-en>
- OCDE (2015). Medición y Seguimiento de BEPS, Acción 11 - Informe Final 2015. París: OECD Publishing, 2015.
- OCDE (2017). Acción 6 de BEPS Sobre la Prevención de la Concesión de Beneficios del Tratado en Circunstancias Inapropiadas - Documentos de Revisión por Pares. Proyecto de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios de la OCDE/G20. París: OCDE. <https://www.oecd.org/tax/treaties/beeps-action-6-preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstance-peer-review-documents.pdf>
- OCDE (2017). *Informes País por País: Manual de Evaluación del Riesgo Fiscal Efectivo*. París: OCDE.
- OCDE (2017). Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y el Patrimonio: versión resumida 2017. [http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en)
- OCDE (2020). *Aviso Importante Sobre las Limitaciones de las Estadísticas del Informe por Países*. OCDE. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/anonymised-and-aggregated-cbcr-statistics-disclaimer.pdf>
- Oliver, Erna, y Oliver, W.H. (2017). La colonización de Sudáfrica: Un caso único. HTS: Estudios Teológicos 73, no. 3 : 1–8.
- Pacto Fiscal Internacional (PFI) (2010). *La lucha contra la evasión y la elusión tributaria en los países en desarrollo*. GIZ. <https://www.taxcompact.net/sites/default/files/resources/2010-12-ITC-Addressing-Tax-Evasion-and-Avoidance.pdf>
- Pecho Trigueros, M., Pelaez Longinotti, F. y Sánchez Vecorena, J. (2012). Estimación del Incumplimiento Fiscal en América Latina: 2000 – 2010. Panamá: CIAT. [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2012/2012\\_WP\\_3\\_non-compliance\\_pecho\\_pelaez\\_vecorena.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosdeTrabajo/2012/2012_WP_3_non-compliance_pecho_pelaez_vecorena.pdf)

Pérez Gómez Serrano, C., Bolado Muñoz, E. y Arias Esteban, I. (2019). Cóctel de medidas para el control de la manipulación perjudicial de los precios de transferencia, centrado en el contexto de los países de renta baja y en desarrollo. Panamá: CIAT. [https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2019\\_coctel\\_precios\\_transf\\_ciat\\_giz.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/Estudios/2019_coctel_precios_transf_ciat_giz.pdf)

Piantavigna, P. (2017). Abuso fiscal y planificación fiscal agresiva en la era BEPS: Cómo el Derecho de la UE y la OCDE Están Estableciendo un Marco Conceptual Unificador en el Derecho Fiscal Internacional, a Pesar de las Discrepancias Lingüísticas. *Revista Fiscal Mundial: WTJ* 9, no. 1 : 47–98.

Pinetz, E. (2016). Informe Final de la Acción 6 de la Iniciativa Sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios de la OCDE/G20: Prevención del Abuso de los Tratados. IBFD.

Prebble, J. (2020). Variedades de la Legislación General Contra la Elusión. En *Finanzas Públicas Conductuales: Los Individuos, la Sociedad y el Estado*, editado por Mustafa Erdogan, Larissa-Margareta Batrancea, y Savaş Çevik, 93. Nueva York: Routledge, 2020.

René, D. (2002). *Os Grandes Sistemas Do Direito Contemporâneo*. Martins Fontes.

Rosenblatt, P. (2013). *Normas Generales Contra la Elusión para los Principales Países en Desarrollo: Un Enfoque de Fiscalidad Comparada*.

Rosenblatt, P. (2016). La evasión tributaria en los países emergentes: ¿Es la GAAR una medida adecuada?. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, no. 1 (2016): 76–89.

Rosenblatt, P. y Tron, M. (2018). Informe General. IFA Cahiers 2018 - Volumen 103A: Medidas Antievasión de Carácter y Alcance General - GAAR y Otras Normas. IFA.

Servicio de Ingresos de Sudáfrica (SARS) (2005). Documento de Debate sobre la Elusión tributaria y el Artículo 103 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1962 (Ley n° 58 de 1962). <https://www.sars.gov.za/wp-content/uploads/Legal/DiscPapers/LAPD-LPrep-DP-2005-01-Discussion-Paper-Tax-Avoidance-Section-103-of-Income-Tax-Act-1962.pdf>

Shome, P., Rangachary, S. N., Shah, A., y Gupta, S. S. (2012). Informe Final sobre las Normas Generales contra la Elusión (GAAR) en la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1961. [https://www.finmin.nic.in/sites/default/files/report\\_gaar\\_itact1961.pdf](https://www.finmin.nic.in/sites/default/files/report_gaar_itact1961.pdf)

Thuronyi, V., y Brooks, K. (2016). *Derecho Fiscal Comparado*. 2da ed. Nueva York: Kluwer Law International BV.

Tørsløv, T. R, Wier, L. y Zucman, L. (2020). Los Beneficios Perdidos de las Naciones. *Oficina Nacional de Investigación Económica*.

Ueda, J. (2018). Estimación de la Brecha del Impuesto de Sociedades: la Metodología RA-GAP. Fondo Monetario Internacional. <https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/TNM/2018/tnm1802.ashx>

Uso de la Prueba de Propósito Principal para Evitar el Abuso de los Tratados. En Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS), Lang y otros. (eds.). *Serie sobre Derecho Fiscal Internacional*. Linde, 2016.

Valderrama Mosquera, I. J. y West C. (2018). Herramientas Utilizadas por los Países para Contrarrestar la Planificación Fiscal Agresiva a la Luz de la Transparencia. *Intertax* 46, no. 2 (2018).

Waerzeggers, C., y Hillier. C. (2016). Introducción de Una Norma General Contra la Elusión (GAAR). Nota Técnica del FMI. FMI, 2016. <https://www.imf.org/-/media/Websites/IMF/imported-full-text-pdf/external/pubs/ft/tltn/2016/tltn1601.ashx>

Weber, D. (2017). La Prueba de Razonabilidad de la Regla de la Prueba del Propósito Principal en la Acción 6 de la OCDE BEPS (Abuso de los Tratados Tributarios) Frente al Principio de Certeza Jurídica de la UE y la Jurisprudencia de la UE Sobre el Abuso de Derecho. *Rev. L. Erasmus* 10 (2017): 48.

Xynas, L. (2011). Planificación, Elusión y Evasión tributaria en Australia 1970-2010: Las Respuestas Normativas y el Cumplimiento de los Contribuyentes. *Revista de Derecho Fiscal* 20, no. 1 (2011): 6714.

Zimmer, F. (2019). En Defensa de las Normas Generales Contra la Elusión. *Boletín de Fiscalidad Internacional* 73, no. 4.

# 9.

## Anexo: Lista de Verificación de las GAAR

**Tabla 15** “Lista de Verificación” de las GAAR

Área	Subcategoría	Tema	Cómo puede ayudar este conjunto de herramientas
Evaluación de riesgos	Evaluación legal	¿Se evalúan los riesgos de elusión tributaria en los códigos tributarios nacionales?	<a href="#">Explicación de la relación entre la complejidad del código fiscal y las GAARs</a>
		¿Se ha analizado la red de convenios tributarios del país para detectar los riesgos de la búsqueda de un mejor tratado?	<a href="#">Explicación de los indicadores de riesgo en la red de tratados</a>
	Evaluación empírica	¿Evalúa el país el riesgo de evasión tributaria mediante datos empíricos?	<a href="#">Referencias a diferentes metodologías y bases de datos para evaluar los riesgos de evasión tributaria</a>
		¿Intercambia el país con otros países sobre los esquemas de elusión tributaria?	<a href="#">Resumen de los países del CIAT con GAARs legisladas</a> <a href="#">Lista de oportunidades de intercambio con otros países</a>
		¿Ha considerado el país las normas de divulgación?	<a href="#">Referencias a los países que han introducido normas de divulgación voluntarias y/u obligatorias</a>
		¿Se solicitan en las declaraciones tributarias los datos necesarios para detectar la elusión tributaria?	Lista de datos necesarios en las declaraciones de impuestos para detectar riesgos de elusión tributaria

Área	Subcategoría	Tema	Cómo puede ayudar este conjunto de herramientas
<b>Diseño efectivo de la GAAR</b>	<b>Conexión con la práctica local</b>	¿Se ha tenido en cuenta la jurisprudencia local en materia de evasión tributaria a la hora de redactar o actualizar la GAAR?	<a href="#">Ejemplos de cómo los países han relacionado las GAARs con la jurisprudencia anterior</a>
		¿Se han tenido en cuenta, a la hora de redactar o actualizar la GAAR, las prácticas de elusión tributaria conocidas que no se pueden abordar en la actualidad?	
	<b>Aprender de otros países</b>	¿Se han tenido en cuenta las experiencias de otros países a la hora de redactar o actualizar la GAAR?	<a href="#">Referencias a la literatura jurídica comparada</a>
		¿Se han tenido en cuenta los ejemplos de GAARs de las organizaciones internacionales?	<a href="#">Lista de ejemplos de GAARs nacionales</a> <a href="#">Referencia al modelo de la OCDE para las GAARs de los tratados</a>
	<b>Conceptos estándar</b>	¿Incluye la GAAR una referencia a un esquema, acto, acuerdo o término similar?	<a href="#">Explicación</a> <a href="#">Opciones de redacción</a>
		¿Incluye la GAAR una referencia a un beneficio fiscal?	<a href="#">Explicación</a> <a href="#">Opciones de redacción</a>
		¿Incluye la GAAR una prueba subjetiva?	<a href="#">Explicación</a> <a href="#">Opciones de redacción</a>
		¿Incluye la GAAR una prueba objetiva?	<a href="#">Explicación</a> <a href="#">Opciones de redacción</a>

Área	Subcategoría	Tema	Cómo puede ayudar este conjunto de herramientas
<b>Diseño efectivo de la GAAR</b>	<b>Consideraciones adicionales sobre el diseño</b>	¿Se han aclarado las consecuencias de la aplicación de la GAAR?	<a href="#">Mostrar diferentes opciones de recalificación</a> <a href="#">Mostrar ejemplos de regímenes sancionadores</a>
		¿Se ha aclarado la interacción entre la GAAR y las SAARs?	<a href="#">Explicación de la interacción de las SAAR y las GAAR</a>
		¿Se han considerado los umbrales monetarios para la aplicación de la GAAR?	<a href="#">Ejemplos de diferentes umbrales utilizados por los países</a>
		¿Se ha discutido la opción de instituir un panel de aprobación o consultivo? En caso afirmativo, ¿se ha aclarado el papel del panel?	<a href="#">Debatir los pros y los contras, así como las diferentes opciones para la composición de un panel GAAR</a>
<b>Gestión de la introducción de la GAAR</b>	<b>Proceso de consulta con la sociedad civil y el sector privado</b>	Organizar el proceso de consulta	<a href="#">Orientación para organizar procesos de consulta, lista de partes interesadas que deben incluirse</a>
	<b>Memorando</b>	¿Se ha redactado un memorando que acompañe a la introducción de una GAAR?	<a href="#">Orientación sobre el memorando</a>
	<b>(Re)negociación de tratados</b>	¿Se ha desarrollado una estrategia para negociar las GAARs en los tratados tributarios?	<a href="#">Explicar cuándo es necesaria una GAAR en un tratado (debe ser prioritaria)</a> <a href="#">Explicación de los procedimientos para introducir una GAAR en un tratado fiscal</a>
	<b>Consideraciones sobre el calendario</b>	¿Se han tenido en cuenta las cuestiones de calendario y transición a la hora de introducir una GAAR? ¿Se han aclarado estas cuestiones a los contribuyentes?	<a href="#">Enumeración de diferentes problemas de calendario y orientación sobre cómo podrían resolverse</a> <a href="#">Ejemplo de cronograma de eventos relevantes al introducir la GAAR</a> <a href="#">Ejemplos de cláusulas</a>

Área	Subcategoría	Tema	Cómo puede ayudar este conjunto de herramientas
Aplicación eficaz y coherente	Capacidad	Recursos humanos necesarios	<a href="#">Perfiles de las personas que deben incluirse en una unidad GAAR</a>
		¿Se ha establecido un programa para desarrollar la capacidad de los funcionarios responsables de la aplicación de la GAAR?	<a href="#">Lista de opciones para desarrollar la capacidad de aplicación de la GAAR</a>
	Procedimientos internos	¿Se ha integrado la unidad de resolución anticipada y se ha dado a conocer el procedimiento GAAR?	
		¿Se han elaborado diagramas de flujo para el procedimiento de evaluación?	Ejemplo de diagrama de flujo del procedimiento de evaluación
		¿Se ha creado una base de datos interna de casos GAAR?	<a href="#">Ejemplo de un posible diseño de una base de datos sobre casos GAAR</a>
	Comunicación con el contribuyente	¿Proporciona la administración tributaria explicaciones generales en su sitio web? ¿Se han organizado campañas de sensibilización tras la introducción inicial de la GAAR?	<a href="#">Ejemplos de sitios web y documentos que los países utilizan para proporcionar directrices</a>
		¿Se ha considerado la posibilidad de publicar una lista de esquemas de elusión desmantelados y de esquemas que la administración tributaria consideraría como elusión tributaria inaceptable?	<a href="#">Debatir los pros y los contras de la publicación de listas de esquemas</a> <a href="#">Proporcionar ejemplos de países</a>
		¿Tienen los contribuyentes la oportunidad de proporcionar información adicional y explicar su posición durante una investigación en curso? ¿Se aclaran y comunican los momentos de participación del contribuyente?	<a href="#">Discutir el momento potencial de la participación de los contribuyentes</a> <a href="#">Referencias a las cartas que se pueden enviar al contribuyente</a>

Área	Subcategoría	Tema	Cómo puede ayudar este conjunto de herramientas
<p><b>Aplicación eficaz y coherente</b></p>	<p><b>Procedimientos de resolución de disputas</b></p>	<p>¿Existen procedimientos eficaces de resolución de disputas?</p>	<p><a href="#">Explicación de la importancia de los procedimientos eficaces de resolución de conflictos</a></p>
		<p>¿Se ha considerado y aclarado la posibilidad de que los contribuyentes soliciten liquidaciones?</p>	<p><a href="#">Pros y contras de ofrecer liquidaciones a los contribuyentes</a></p>
		<p>¿Se ha incluido a los tribunales en los esfuerzos de desarrollo de capacidades?</p>	<p><a href="#">Explicación de la importancia de incluir a los tribunales en los esfuerzos de desarrollo de capacidades</a></p>
		<p>¿Se ha aclarado si los contribuyentes pueden acceder a los procedimientos del PAM cuando se aplica una GAAR a los casos de tratados tributarios?</p>	<p><a href="#">Explicación de la recomendación del informe de la Acción 14 de BEPS con respecto al acceso al PAM para los casos de elusión</a></p>





[www.ciat.org](http://www.ciat.org)

 [ciat@ciat.org](mailto:ciat@ciat.org)

