



LA ELUSIÓN EN LA REFORMA TRIBUTARIA

Parte II

**TESIS PARA OPTAR AL GRADO DE
MAGISTER EN TRIBUTACIÓN**

**Alumna: Ana María Villarroel Araya
Profesor Guía: Jaime García Escobar**

Santiago, noviembre de 2016

La autora dedica esta tesis a su familia, por el apoyo incondicional brindado durante su desarrollo.

TABLA DE CONTENIDOS

CAPITULO CUARTO LA ELUSIÓN EN EL DERECHO COMPARADO.....	58
4.1. Generalidades.....	58
4.2. Alemania.....	58
4.2.1. Cuestiones previas.....	58
4.2.2. La GAAR alemana.....	63
4.2.3. Críticas a la norma general antielusiva.....	64
4.3. Canadá.....	65
4.3.1. Consideraciones previas.....	65
4.3.2. La GAAR canadiense.....	67
4.4. España.....	73
4.4.1. Evolución de la normativa española.....	73
4.4.1.1. Ley General Tributaria de 1963: redacción inicial.....	73
4.4.1.2. Ley 25/1995: Reforma de 20 de julio de 1995.....	75
4.4.1.3. Ley 58/2003: de 17 de diciembre, General Tributaria.....	78
4.4.1.4. Ley 34/2015: de 21 de septiembre, modificación parcial de la ley 58/2003.....	81
4.4.1.4.1. La sancionabilidad de determinados supuestos de conflicto en la aplicación de la norma.....	83
4.4.1.4.2. Ampliación de determinados plazos de prescripción.....	83
4.4.1.4.3. El registro de morosos.....	84

4.4.1.4.4. Compatibilidad del procedimiento de liquidación en vía administrativa y el procedimiento penal.....	84
4.5. Perú.....	85
CONCLUSIONES.....	90
BIBLIOGRAFIA.....	94

RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar la elusión en la reforma tributaria del año 2014. En particular nos referimos a la norma general antielusiva introducida en nuestro ordenamiento jurídico a través de la Ley 20.780. Para lo cual comenzamos abordando el fenómeno de la elusión, entendido como un ataque a la equidad del sistema tributario, que nace del comportamiento que adopta el contribuyente frente al pago de los impuestos; y las formas que se emplean para combatirla. Para contextualizar nuestro trabajo, luego continuamos con lo que ha sucedido en nuestro país en torno a la elusión, tanto en la época pre reforma como luego de ella. Luego de analizar la norma general antielusiva contenida en nuestro Código Tributario, nos remitimos a lo que ha sucedido en derecho comparado con ella, para poder finalmente dar nuestras conclusiones al respecto.

4. LA ELUSIÓN EN DERECHO COMPARADO

4.1. Generalidades

En este capítulo, nos queremos referir a países que han adoptado dentro de su ordenamiento jurídico una norma general antielusiva para hacer frente al fenómeno de la elusión, con el fin de poder contextualizar lo que sucede con una norma de este tipo en los sistemas fiscales internacionales.

En primer lugar nos referiremos a Alemania, por ser uno de los primeros países en introducir una norma general para combatir la elusión en el mundo, además de servir de inspiración a la norma general antiabuso española; continuaremos con Canadá, España y Perú.

4.2. Alemania

4.2.1. Cuestiones previas

Una vez finalizada la Primera Guerra Mundial, Alemania quedó sumergida en una grave crisis económica, por lo que era imperioso para el Estado Alemán elevar la carga impositiva a fin de superar las secuelas que la guerra había dejado. Para lograr dicho objetivo Alemania debió reformar drásticamente su sistema tributario, otorgándole autonomía al derecho tributario.

En los comienzos del siglo XX en Alemania, existía la opinión generalizada que la interpretación de las leyes tributarias debía efectuarse de acuerdo a las reglas del derecho civil, por lo que sus normas debían ser interpretadas formal y literalmente. Esto se debía a que el derecho tributario no se consideraba como un derecho autónomo, por lo que el derecho civil prevalecía por sobre éste.

Este enfoque tradicional se ve claramente plasmado en el caso Mitropa¹ de 1919, en donde la Corte Fiscal del Reich señaló que la ley de impuesto de timbres no contenía ninguna norma de acuerdo a la cual las operaciones efectuadas por el contribuyente debieran pagar el impuesto de timbre por lo que la autoridad tributaria no podía recalificar la situación y girar al contribuyente.

Como respuesta al caso Mitropa, el legislador alemán promulgó el 13 de diciembre de 1919 la Ordenanza Tributaria del Reich (*Deutsche Reichsabgabenordnung*). Con la implementación de esta ley se pretendió darle una amplia facultad a los jueces al momento de interpretar las leyes tributarias, sin tener que verse obligados como en el pasado a interpretar de manera formal y literal las normas fiscales. Esto queda plasmado en la sección 4 de la Ordenanza donde se contiene la llamada consideración económica (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*). Señala dicha norma que “en la interpretación de la legislación

¹ Este caso se refiere a una sociedad anónima fundada en 1905 cuyo giro de negocios era la industria minera, luego de un par de años sus accionistas decidieron cambiar, el nombre, domicilio y giro de negocios, el cual sería la adquisición y operación de trenes. La autoridad tributaria fiscalizó a la compañía debido a que consideraba que todas estas actuaciones correspondían a la fundación de una nueva compañía, ya que la compañía originalmente fundada en 1905 solo seguía existiendo de manera formal, y procedió al giro del impuesto de timbre que correspondía pagar.

tributaria se deben tener en cuenta su objetivo, su importancia económica y la evolución de las circunstancias”².

La consideración económica “...aboga por una interpretación teleológica de la norma tributaria y por la autonomía del derecho tributario respecto al derecho privado, en especial atendiendo a que los objetos y finalidades de ambos difieren radicalmente.” (Meza, 2015)

Mediante esta ley se introduce al ordenamiento jurídico alemán la norma general antielusiva. Dicha norma se encontraba contenida en la sección 5³ de la Ordenanza Tributaria del Reich, la que disponía “cuando la normativa tributaria se elude mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica, se deben abonar los impuestos que corresponderían a la forma jurídica adecuada”.

La norma general antielusiva alemana en la práctica no tuvo un rol importante en la lucha contra la elusión, y en sus inicios fue muy pocas veces aplicada, ya que en la amplia mayoría de los casos que se presentaba eran juzgados a la luz de lo dispuesto en la sección 4 de la Ordenanza Tributaria del Reich. La Corte Fiscal del Reich hizo uso de un amplio rango de técnicas de interpretación y en la mayoría de los casos se utilizó la interpretación teleológica al interpretar las leyes fiscales.⁴

En 1933 asumió el poder del país el nacional socialismo, lo que trajo como consecuencia que se implementara el 16 de octubre de 1934 la ley de ajuste fiscal

² §.4 Deutsche Reichabgabenordnung: “Bei der Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen”.

³ §.5 Deutsches Reichabgabenordnung: “(1) Wird ein gesetzlicher Tatbestand zur Umgehung eines Steuergesetzes unter Missbrauch von Rechtsgestaltungsmöglichkeiten vermieden, so sind die Steuern so zu erheben, als ob die wirtschaftliche Lage in der ihr angemessenen rechtlichen Gestaltung herbeigeführt worden wäre.

⁴ Véase al respecto Seiler, Markus, GAARs and Judicial Antiavoidance in Germany, The UK and The EU, pp.15 ss.

(Steueranpassungsgesetz), que introdujo modificaciones importantes a la ordenanza de 1919. Para efectos de esta tesis solo nos referiremos a dos modificaciones relativas a la materia.

La primera modificación estableció en el sección 1⁵ de la ley de ajuste fiscal que “(1) las leyes fiscales debían interpretarse en concordancia con la ideología del nacional socialismo. (2) Al hacerlo se deben tener en cuenta la opinión del pueblo, el propósito de la legislación fiscal, su importancia económica y la evolución de las circunstancias”.

La segunda modificación tiene por objeto reformar la norma general antielusiva contenida en la sección 5 de la Ordenanza Tributaria del Reich, ya a juicio del legislador los requisitos para su aplicación eran engorrosos, por lo que en la sección 6⁶ del acta de ajuste fiscal estableció que “(1) la obligación tributaria no puede ser evadida ni disminuida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho privado. (2) En caso de abuso, los impuestos que deben ser abonados son los que corresponderían de acuerdo a forma jurídica efectivamente realizada”.

Los abusos que se cometieron durante la época del nacional socialismo fueron excesivos, la sección 1 dio pie para que la Corte Fiscal del Reich interpretara las normas tributarias de manera excesiva e ilimitada.

⁵ § 1 Steueranpassungsgesetz: (1) Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen
(2) Dabei sind die Volkanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.

⁶ Sec. 6 Steueranpassungsgesetz: (1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden
(2) Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären

En palabras de Werner Wahn (2012) “Fueron muchos los abusos cometidos por la Administración fiscal en la aplicación del principio de realidad económica como criterio interpretativo de las normas tributarias, su conceptualización se prestaba para la comisión de innumerables actos arbitrarios y de ataque a la propiedad, era una verdadera especie de confiscación autorizada por la propia legislación”.

El mencionado párrafo 1 de la sección 1 de la ley de ajuste fiscal, luego de finalizada la Segunda Guerra Mundial fue eliminado por los aliados, quienes mantuvieron el párrafo segundo y la sección 6 de la mencionada ley.

Durante esta época, y teniendo en cuenta los excesos cometidos en el pasado, la Corte Fiscal Federal volvió a interpretar las leyes tributarias de acuerdo al enfoque tradicional, salvo en los casos en que estuviera claramente manifestado por el legislador que la norma se apartaba del derecho civil.

En 1977 se produjo otra gran reforma tributaria con la dictación del Código Tributario (Abgabenordnung), el cual sigue vigente a la fecha y que en su sección 42 contiene la norma general antielusiva. Dicha disposición señalaba “No es posible eludir la legislación tributaria mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica. En caso de abuso, se deberán abonar los impuestos que correspondan a la forma legal adecuada a los hechos económicos”⁷.

⁷ § 42 Abgabenordnung 1977: Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten
Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht

4.2.2. La GAAR alemana

La sección 42 del código tributario alemán fue objeto de dos reformas, la primera el año 2001⁸ y la segunda el año 2008⁹, señalando su actual texto¹⁰:

“Sección 42 - Abuso de posibilidades de configuración jurídica

(1) Por el abuso de las posibilidades de configuración jurídica no se puede eludir la ley tributaria. Cuando existe una norma especial al respecto, las consecuencias jurídicas serán las previstas en conformidad a dicha norma. De lo contrario, en caso de abuso en el sentido del párrafo (2), la deuda tributaria será la que corresponda a la forma jurídica apropiada.

(2) Se considerará que existe abuso cuando se elige una forma legal inapropiada, que comparada con la forma legal apropiada, conlleva ventajas

⁸ Mediante la ley de reforma tributaria (Steueränderungsgesetz) de 20 de diciembre de 2001 se introdujo el principio de especialidad, por el cual si existe norma antielusiva especial debe estarse a ella, con lo cual la norma general no puede ser aplicada.,

⁹ La ley de impuestos del año (jahressteuergesetz) 2008 promulgó la nueva redacción de la norma general antielusiva, “se llevó a cabo con el fin de hacer que la disposición sea más eficaz y más precisa y para proporcionar una mayor seguridad jurídica.” (Seiler, Markus, GAARs and Judicial Antiavoidance in Germany, The UK and The EU, p.25).

¹⁰ § 42 Abgabenordnung: Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

(1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

(2) Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

tributarias para el contribuyente o un tercero, no deseadas por la ley. Esto no se aplicará cuando el contribuyente proporciona evidencias de razones no tributarias para la forma elegida que son relevantes al ser vistas desde una perspectiva global.”

De la redacción de esta norma se puede concluir lo siguiente:

- 1º La norma general antielusiva no tiene aplicación cuando existe una norma específica al respecto.
- 2º Los impuestos que se deberán abonar son los que correspondan a la forma jurídica adecuada.
- 3º Se define el abuso como la elección de una forma legal inapropiada.
- 4º El contribuyente deberá probar que eligió la forma inapropiada por razones no tributaria.

4.2.3. Críticas a la norma general antielusiva

La redacción de la actual sección 42 del código tributario alemán tuvo según Ulrich (2012) como objetivo “entregar una definición más efectiva de abuso fiscal”, y por ende otorgar mayor seguridad jurídica. Sin embargo, las críticas que se le hacen a esta norma es que no cumplió con el objetivo propuesto, toda vez que la modificación “...no ha resuelto los problemas de interpretación porque el lenguaje no ha cambiado en gran medida.”(Ulrich, 2012).

Al definir el abuso como la elección de una conducta inapropiada, introduce un grado de inseguridad jurídica para el contribuyente, quien no sabe de

antemano cual sería la forma jurídica apropiada a la cual debería acogerse, siendo la Corte Fiscal Federal la llamada a establecer caso a caso lo que debe entenderse por inapropiada. Para esto la corte examina si el acuerdo es inapropiado en relación con el objetivo perseguido, conlleva a una reducción impositiva y no tiene justificación económica u otra razón no tributaria importante. (Seiler, 2016)

Otra de las críticas que se le efectúa a la norma en comento, tiene que ver con la carga de la prueba, ya que esta se trasladó en parte al contribuyente. Como consecuencia de lo anterior, la carga de la prueba ahora es compartida; por una parte corresponde a la autoridad tributaria demostrar que la elección del contribuyente es inapropiada, y luego corresponde al contribuyente probar que la elección inapropiada se hizo en base a una razón distinta que la obtención de beneficios tributarios.

4.3. Canadá

4.3.1. Consideraciones previas

A diferencia de lo que ocurre en Estados Unidos, la historia de la lucha contra la elusión en Canadá, ha estado marcada por la resistencia de sus tribunales de aplicar doctrinas judiciales para prevenir la elusión de impuestos.

Tradicionalmente los tribunales canadienses han interpretado la ley tributaria formal y literalmente, la razón de ello según MacArthur (2012) se

encuentra en la idea de que los impuestos representan una expropiación de la propiedad del contribuyente por parte del gobierno.

El actuar de los tribunales canadienses está íntimamente relacionado con el caso del Duque de Westminster¹¹ del Reino Unido, el cual de acuerdo a la Corte Suprema canadiense “se encuentra profundamente arraigado en la ley tributaria canadiense.” (Arnold, 2010).

Luego, la Corte Suprema canadiense parece cambiar este enfoque literal de interpretación de las leyes fiscales en el caso *Stubart Investment Limited v. The Queen*¹², adoptando un enfoque moderno de interpretación basado en el objeto y espíritu de las normas de la Income Tax Act. Sin embargo, este cambio fue solo temporal, ya que los tribunales canadienses en el fondo seguían adhiriendo a la interpretación formal, toda vez que siguen interpretando las leyes fiscales de forma literal y sólo cuando la interpretación literal de la norma da lugar a un cierto grado de ambigüedad recurren al objeto y espíritu de la disposición.

¹¹ *Commissioners of Inland Revenue v Duke of Westminster* (1936), es un caso emblemático que ha influido en todo el sistema del common law. El duque pagaba a su jardinero un salario semanal de £3. El salario no podía ser deducido por el duque, por lo que acordó con el jardinero dejar de pagarle el salario y realizar el pago de los servicios prestados bajo la forma de pensiones, las cuales si podían ser deducidas por él de acuerdo a la ley vigente en esos años. Al ser conocida la causa por la Cámara de los Lores, Lord Tomlin declaró “*Every man is entitled if he can to arrange his affairs so that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to secure that result, then, however unappreciative the Commissioners of Inland Revenue or his fellow taxpayers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increased tax*” (todo hombre, si puede, tiene derecho a arreglar sus asuntos, de modo que el impuesto atribuido en virtud de las leyes pertinentes sea menor de lo que debería ser. Si tiene éxito en ordenarlos a fin de asegurar dicho resultado, entonces, aunque la autoridad tributaria y los demás contribuyentes no aprecien su ingenio, él no puede ser obligado a pagar un mayor impuesto).

¹² *Stubart Investment Limited v. The Queen* (1984). Este caso se trata de dos sociedades Stubart y Grover, ambas filiales de la misma empresa matriz. Stubart tenía un negocio rentable y Grover tenía pérdidas acumuladas, ambas llegaron a un acuerdo para transferir activos de Stubart a Grover. Al mismo tiempo Grover nombró a Stubart como su agente para continuar explotación de la empresa en nombre de Grover. Stubart continuó operando el negocio, que antes le pertenecía, pero los beneficios obtenidos fueron reportados como ingresos de Grover. El ministro de finanzas y al abrigo de las pérdidas acumuladas de Grover. El ministro volvió a evaluar Stubart sobre la base de que la operación era una farsa y carecía de un propósito comercial válido.

Si bien la Corte Suprema canadiense en el caso *Stubart*, adoptó un enfoque teleológico de interpretación, reafirmó el principio establecido en el caso del Duque de Westminster rechazando formalmente la doctrina del *business purpose test*, en orden a que las consecuencias fiscales deben basarse en la naturaleza jurídica de las transacciones y relaciones con independencia de su contenido económico o comercial y la ausencia de razones no tributarias para su existencia.

Lo dictaminado en el caso *Stubart*, conllevó a que entre los años 1985 y 1987 se produjera una disminución en la recaudación de los impuestos corporativos, debido al aumento de planificaciones agresivas por parte de los contribuyentes.

La reticencia de los tribunales canadienses de tomar un rol activo en la lucha contra la elusión fiscal y el rechazo formal que la Corte Suprema canadiense hizo del *business purpose test*, obligaron al legislador canadiense a promulgar una norma elusiva general para combatir las planificaciones fiscales agresivas de los contribuyentes.

4.3.2. La GAAR canadiense

El legislador canadiense promulgó en el artículo 245 de la *Income Tax Act*, una norma general antielusiva, la que se encuentra vigente en Canadá desde 1988.

El inciso segundo del artículo 245¹³ señala que cuando una transacción es elusiva, las consecuencias fiscales serán determinadas como sea razonable a las circunstancias, a modo de negar un beneficio fiscal, que por este artículo, resultaría directa o indirectamente, de esa transacción o de una serie de transacciones que incluyan esa transacción.

El beneficio fiscal¹⁴ para efectos de esta norma comprende la reducción, evitación o diferimiento de un impuesto, así como también el aumento en una devolución de impuestos.

En su inciso tercero¹⁵ la norma señala que las transacciones elusivas son aquellas que buscan obtener un beneficio fiscal, salvo que la operación se efectuó de buena fe por el contribuyente o por otras razones no tributarias.

De acuerdo a lo dispuesto en el inciso cuarto¹⁶, la elusión se puede cometer ya sea por un mal uso (misuse) de un precepto de la norma; o abuso (abuse) de la

¹³ 245 (2) Where a transaction is an avoidance transaction, the tax consequences to a person shall be determined as is reasonable in the circumstances in order to deny a tax benefit that, but for this section, would result, directly or indirectly, from that transaction or from a series of transactions that includes that transaction.

¹⁴ 245 (1) **tax benefit** means a reduction, avoidance or deferral of tax or other amount payable under this Act or an increase in a refund of tax or other amount under this Act, and includes a reduction, avoidance or deferral of tax or other amount that would be payable under this Act but for a tax treaty or an increase in a refund of tax or other amount under this Act as a result of a tax treaty

¹⁵ 245 (3) An avoidance transaction means any transaction
(a) that, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit, unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for *bona fide* purposes other than to obtain the tax benefit; or
(b) that is part of a series of transactions, which series, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit, unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for *bona fide* purposes other than to obtain the tax benefit

¹⁶ 245 (4) Subsection (2) applies to a transaction only if it may reasonably be considered that the transaction

(a) would, if this Act were read without reference to this section, result directly or indirectly in a misuse of the provisions of any one or more of

(i) this Act,
(ii) the *Income Tax Regulations*,
(iii) the *Income Tax Application Rules*,
(iv) a tax treaty, or

norma tributaria en su conjunto. Solo en estos casos (mal uso y abuso) se puede aplicar la GAAR canadiense.

“En cuanto a las consecuencias jurídicas, como es habitual en las medidas generales anti-fraude, se permite la recalificación, a efectos tributarios, del negocio realizado en fraude, ignorando así las posibles ventajas tributarias ya obtenidas, o impidiendo las que previsiblemente se habrían obtenido en el futuro.” (Ruiz, 2006)

La norma general antielusiva canadiense está diseñada para combatir la planificación tributaria agresiva, y cuando es aplicable faculta al Ministro de Finanzas para recalificar la transacción con el objeto de negar un beneficio fiscal que daría lugar, directa o indirectamente, de la transacción o de una serie de operaciones que incluye esa transacción.

La Corte Suprema canadiense señaló aplicando la norma general antielusiva en el caso *Lipson v. The Queen* del año 2009¹⁷, que la GAAR está diseñada en el contexto complejo de la *Income Tax Act* para frenar la elusión fiscal abusiva y asegurar que la equidad del sistema tributario sea preservada. El deseo de evitar la incertidumbre no puede justificar ignorar una disposición de la *Income Tax Act* que está claramente destinada a aplicarse a transacciones que de otro modo serían válidas.

(v) any other enactment that is relevant in computing tax or any other amount payable by or refundable to a person under this Act or in determining any amount that is relevant for the purposes of that computation; or

(b) would result directly or indirectly in an abuse having regard to those provisions, other than this section, read as a whole.

¹⁷ “... It is designed, in the complex context of the ITA, to restrain abusive tax avoidance and to make sure that the fairness of the tax system is preserved. A desire to avoid uncertainty cannot justify ignoring a provision of the ITA that is clearly intended to apply to transactions that would otherwise be valid on their face.”

En cuanto a la carga de la prueba, ésta es compartida entre el contribuyente y el Ministro de Finanzas, toda vez que en la primera y segunda etapa del análisis de la aplicación de la GAAR el peso de la prueba recaerá en el contribuyente y en la tercera etapa corresponderá al Ministro.

La razón de que la carga de la prueba recaiga en el contribuyente en las dos primeras etapas, se encuentra en el hecho de que él al haber efectuado la transacción posee y controla la información relevante al respecto; en cambio la carga de la prueba de la tercera etapa recae en el Ministro debido a que se encuentra en mejor posición para entregar la información necesaria que permita establecer el objeto, espíritu o propósito de la norma. (MacArthur, 2012)

Desde que fue promulgada en 1988 la norma general antielusiva canadiense, ha sido pocas veces aplicada. Esto se debe en parte a la reticencia de los tribunales canadienses de abordar la lucha contra la elusión mediante el enfoque teleológico de las leyes fiscales y la adopción de doctrinas judiciales al efecto. Lo anterior se ve plasmado en el caso *Shell Canada Ltd. v The Queen* (1999) en donde la Corte Suprema Canadiense declara que no es el rol de la corte prevenir que en ausencia de una norma especial al respecto, los contribuyentes puedan recurrir a estructuras sofisticadas arregladas de tal manera que cumplan con las normas de la ley, en razón de que sería injusto para los otros contribuyentes que no eligieron estructurar sus transacciones de esa manera¹⁸.

¹⁸ *Shell Canada Ltd. v The Queen* para. 45:

“However, this Court has made it clear in more recent decisions that, absent a specific provision to the contrary, it is not the courts’ role to prevent taxpayers from relying on the sophisticated structure of their transactions, arranged in such a way that the particular provisions of the Act are met, on the basis that it would be inequitable to those taxpayers who have not chosen to structure their transactions that way. This issue was specifically addressed by this Court in *Duha Printers (Western) Ltd. v. Canada*, [1998] 1 S.C.R. 795, at para. 88, *per* Iacobucci J. See also *Neuman v.*

Señala también la Corte que su rol es interpretar y aplicar la ley tal como fue adoptada por el Parlamento, y que a menos que la ley disponga lo contrario, el contribuyente tiene derecho a ser gravado sobre la base de lo que realmente hizo, no sobre la base de lo que podría haber hecho, y ciertamente no sobre la base de lo que un contribuyente menos sofisticado podría haber hecho.

La primera vez que la Corte Suprema se pronunció sobre la aplicación de la GAAR fue en el año 2005, en los casos *Canada Trustco Mortgage Company v. The Queen*¹⁹ y *Mathew v. The Queen*²⁰.

En ambos casos la Corte utilizó un enfoque teleológico de interpretación de las normas fiscales, y como lo hace notar Ruiz (2006) "...tal libertad de interpretación no se daba por sentada en jurisprudencia anterior...".

Es en el conocimiento de estos casos que la Corte Suprema estableció un análisis que consta de 3 etapas para determinar si procede o no la aplicación de la norma general antielusiva contenida en el artículo 245, a saber:

M.N.R., [1998] 1 S.C.R. 770, at para. 63, *per* Iacobucci J. The courts' role is to interpret and apply the Act as it was adopted by Parliament. *Obiter* statements in earlier cases that might be said to support a broader and less certain interpretive principle have therefore been overtaken by our developing tax jurisprudence. Unless the Act provides otherwise, a taxpayer is entitled to be taxed based on what it actually did, not based on what it could have done, and certainly not based on what a less sophisticated taxpayer might have done."

¹⁹ Este caso se trataba de la venta y posterior arrendamiento (sale and leaseback) de bienes depreciables del contribuyente, con lo cual el contribuyente pretendía diferir el impuesto sobre la renta de arrendamiento mediante la deducción de capital cost allowance con respecto a la propiedad por la que casi no tuvo riesgo económico (CCA o Capital Cost Allowance es una deducción fiscal que las leyes tributarias canadienses permiten a una empresa para reclamar la pérdida de valor de los activos de capital debido a su desgaste u obsolescencia). El Ministro señaló que las disposiciones de la ITA en torno al CCA permiten la deducción en relación con el costo real o económico no simplemente su costo legal. La Corte Suprema señaló que las normas respectivas al CCA no hacían referencia al costo económico y por lo tanto limitar es inapropiado limitar la deducción sobre la base del costo económico.

²⁰ El caso *Mathew* se trata de varias operaciones efectuadas entre partes relacionadas, con el fin de transferir las pérdidas acumuladas hacia sociedades relacionadas. La Corte Suprema señaló que dichas operaciones contradicen la política general de la ley de prohibir la transferencia de pérdidas entre contribuyentes, salva las excepciones legales, así como también el objeto, espíritu y propósito de las normas relativas a la materia.

- 1º Determinar si existe un beneficio fiscal
- 2º Determinar si la transacción es elusiva
- 3º Determinar si la transacción es abusiva de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 245 (4).

Una vez que se ha determinado que existe un beneficio fiscal proveniente de una transacción elusiva que es abusiva en los términos del artículo 245 (4), procede la aplicación de la GAAR, y la consecuencia jurídica que de ello se deriva es que se recalificará la transacción y se negará el beneficio fiscal perseguido por el contribuyente.

La Corte aplicó este análisis a ambos casos, pero llegó a resultados distintos, en el caso *Canada Trustco* se falla a favor del contribuyente, no dándose lugar a la aplicación de la GAAR, con lo cual el Ministro no puede recalificar la operación, esto se debe a que "...la operación no se consideraba abusiva fundamentalmente porque la forma elegida no era en sí misma atípica ni se encontraba fuera del ámbito de aplicación de la correspondiente normativa tributaria. (Ruiz, 2006). En cambio en el caso *Mathew*, la Corte Suprema decide aplicar la GAAR, ya que la falta de sustancia económica se consideraba importante y la naturaleza abusiva de la transacción en cuestión fue establecida por referencia a la futilidad y la artificialidad de las transacciones.

Si bien la GAAR es considerada como una herramienta efectiva en la lucha contra la elusión, se critica que siga existiendo en torno a ella un grado considerable de incertidumbre en cuanto a su interpretación y aplicación.

Como lo señala MacArthur (2012) la renuencia de la Corte Suprema canadiense en considerar la sustancia económica con el propósito de determinar si existe elusión representa una limitación para la efectiva aplicación de la GAAR.

4.4. España

Desde la Ley General Tributaria de 1963 hasta la reciente Ley 34/2015, la legislación española ha optado por regular de forma específica el fraude de ley en materia tributaria. Por ello, para comprender la legislación española, es importante efectuar un análisis de su evolución normativa.

4.4.1. Evolución de la normativa española

4.4.1.1. Ley General Tributaria de 1963: redacción inicial

En España, la **Ley General Tributaria de 1963** (en adelante LGT) introdujo en su artículo 24 la cláusula general antielusión conocida como “fraude de ley tributario”.

“Artículo 24.- Uno. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

Dos. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se de audiencia al interesado". (EY Abogados, 2015)

Era una norma que no se aplicaba. Curiosamente, era una clausula general que en la practica no se venia aplicando. Era casi un ejemplo de derogacion por desuso de una norma. No es que haya sido derogada ni que las normas se deroguen por desuso, pero era una norma que no se utilizaba.(García, 2008)

Diversos motivos explican la escasa aplicación práctica que tuvo esta cláusula general:

- a) la necesidad de tramitar un expediente especial o de acreditar el "propósito" de eludir el tributo;
- b) la exclusión de la imposición de sanciones;
- c) su innecesariedad por la expansión de la interpretación económica por parte de la Administración tributaria, la admisión del negocio jurídico indirecto y, en definitiva, la indiferenciación entre el fraude de ley, la simulación y la facultad de calificación. (EY Abogados, 2015)

Las razones de esta falta de utilización eran varias. Fundamentalmente, en primer lugar, porque, como se dijo previamente, era una norma que obligaba a la Administracion a probar el ánimo elusivo y esto es algo que se puede acreditar por

hechos objetivos, pero que muchas veces es difícil de probar. Por lo menos, es muy difícil de rebatir al contribuyente que alega no haber intentado eludir el tributo. Además, era una norma que exigía un procedimiento específico dentro de lo que era el procedimiento de verificación. Si se detectaba fraude a la ley, había que paralizar el procedimiento principal y abrir un procedimiento específico para verificar si se producía fraude a la ley. Y en segundo lugar, era una norma que no permitía sancionar y la Administración, como es natural, muchas veces tenía la intención de aplicar sanciones. Aquí, simplemente, se aplicaba la norma defraudada.(García, 2008)

La Administración, hasta el año 1995 en que modifica la ley, utilizaba la “Interpretación Económica”. Es decir, la Ley General Tributaria, hasta su reforma del año 1995, permitía el recurso de la interpretación económica. Porque, además, era más sencillo interpretar, utilizando la interpretación económica, que acudir al expediente de fraude a la ley que era mucho más complicado.

4.4.1.2. Ley 25/1995: Reforma de 20 de julio de 1995

Tras la Ley 25/1995, de 20 de julio, el artículo 24 antes citado ha quedado con la siguiente redacción:

“1.- Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al

derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2.- Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3.- En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones”. (Linares, 2004)

“En el año 1995, la Administración acude a la vía de simulación, cuando en muchísimos casos no hay simulación. No había simulación, generalmente, porque en muchos de estos supuestos las operaciones eran absolutamente reales, verdaderas, muchas veces en fraude a la ley, pero que no incurrían en supuestos de simulación. O sea, la simulación presentaba dos ventajas y eran: i) que se podía aplicar en el propio procedimiento de verificación; y, ii) que permitía sancionar. En efecto, la posibilidad de sancionar un caso de simulación está ligada a la propia existencia de una falsedad de una constitución artificial, pero, curiosamente, la Administración española aplicaba la simulación y no probaba la artificialidad porque muchas veces no la había y; sin embargo, aplicaba sanciones. Esta situación hizo que el fraude a la ley no se aplicase.” (García, 2008)

Sorprende comprobar cómo dos figuras jurídicas tan nítidamente diferenciadas en el plano teórico²¹ se superponen en la aplicación práctica, difuminando sus respectivos contornos hasta el punto de hacerlos casi inaprehensibles.

Teóricamente el fraude de ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, esto es, que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para desplegar efectos jurídicos. Actos o negocios jurídicos realizados al amparo de una determinada normativa (norma de cobertura) que no los protege suficientemente (por no perseguir sus resultados habituales o no responder a los patrones usuales de conducta), por lo que debe aplicarse la norma tributaria (norma defraudada) que resulta de aplicación a los actos o negocios jurídicos que normalmente debieran haber sido empleados a la vista de las circunstancias concurrentes. En cierto modo puede decirse que se ha “abusado” de la norma. Por el contrario, la simulación supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia de acto o negocio jurídico. La simulación conlleva por tanto una ocultación de la realidad, un engaño, que por su propia naturaleza ha de ser intencionado y que merece el máximo reproche penal cuando se ha realizado con la finalidad de evitar el pago de impuestos.

²¹ El artículo 16 LGT dice así: “1.- En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. 2.- La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. 3.- En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.”

Y esta superposición no es meramente teórica, sino que acarrea consecuencias prácticas de extraordinaria gravedad. Mientras que en el caso del fraude de ley el ordenamiento jurídico prevé exigir la carga tributaria que hubiera correspondido al hecho imponible soslayado, en la simulación, además, se prevé la posible imposición de sanciones y, según los casos, la exigencia de responsabilidad penal. De una opción calificadora se pasa de no exigir sanciones a poder afirmar la existencia de un delito fiscal. (Linares, 2004)

En este sentido, cuando se empieza a trabajar en el nuevo proyecto de la Ley General Tributaria, una corriente doctrinal empieza a cuestionar la existencia de una cláusula de fraude a la ley, por los diversos motivos que se explicaron anteriormente y también porque no se aplicaba. Había un sector que decía que no debía existir cláusula general y otro sector, que era el mayoritario, que defendía que había que modificar el contenido de la cláusula.

4.4.1.3. Ley 58/2003: de 17 de diciembre, General Tributaria

El 1 de julio es la fecha de entrada en vigor de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, que supone una profunda revisión de la estructura del ordenamiento jurídico tributario español.

La LGT regula en su artículo 15 una nueva cláusula general para luchar contra la elusión fiscal. “La “pretendida” finalidad de esta nueva regulación, además de combatir la elusión fiscal, no es otra que la de salvar los problemas de todo orden que a la figura del fraude a la ley tributaria se venían achacando y que fueron los motivos esgrimidos para su supresión”. (Calatayud, 2004)

Dispone el artículo 15 de la nueva ley lo siguiente:

“1.- Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2.- Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3.- En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones”.

Señala la Exposición de Motivos de la nueva Ley que *“se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de*

los tradicionalmente problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria” (Linares, 2004).

El problema de esta nueva clausula, a nuestro entender es el siguiente, se llama “cláusula de conflicto en aplicación de la norma tributaria”, es que la terminología ya es bastante inexacta, porque utilizar el término “conflicto” para referirse a la elusión no parece muy adecuado o conveniente. En donde el principal objetivo de estas cláusulas generales, es precisamente, combatir la elusión tributaria.

Como nos podemos dar cuenta, en este nuevo artículo se ha suprimido cualquier referencia a la “elusión”, sustituida por “evitación”. Parece que se ha querido eliminar cualquier connotación de ilicitud, independientemente que es claramente una clausula genérica antiabuso o antielusión.

Ahora, esta ley no tuvo una aplicación pacífica, es por ello, la actual reforma del año 2015. Continuando con la LGT, Las dificultades propias de la aplicación de las GAAR (uso de conceptos jurídicos indeterminados; discrecionalidad aplicativa de la Administración tributaria) se ven acompañadas en España de varias circunstancias adicionales. La primera de ellas, en absoluto baladí, consiste en la difuminación que se ha producido en la aplicación práctica entre la tradicional cláusula general antiabuso (fraude de Ley en la Ley de 1963 o conflicto en la aplicación de la norma en la Ley vigente de 2003) y las cláusulas que habilitan a la Administración tributaria para calificar los actos y negocios jurídicos conforme a su verdadera naturaleza jurídica.

Otro tema a discutir, es la confusión entre simulación y conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Su incidencia en el ámbito sancionador, como se

dijo anteriormente en este mismo apartado. Aun cuando, desde un punto de vista teórico, la distinción entre simulación y fraude a la ley tributaria o conflicto pueda fundamentarse en el elemento de engaño que acompaña a la simulación y no al conflicto, y en que el negocio simulado no es querido, es lo cierto que, en la práctica, el deslinde no resulta fácil y su imprescriptibilidad de la potestad de comprobación de la Administración tributaria, tampoco lo es. (EY Abogados, 2015)

Es por este motivo que su aplicación actual, no resulta pacífica, lo que trae consigo una difícil diferenciación aplicativa, como se dijo precedentemente, el desconcierto entre simulación y conflicto en la aplicación de la norma tributaria, es una cuestión compleja de abordar. Desde un prisma teórico, la distinción entre simulación y fraude a la ley tributaria o conflicto, puede resultar de simple entendimiento, es decir, el elemento engaño que acompaña a la simulación y no al conflicto, y en que el negocio simulado no es querido, lo real es que en la práctica, el límite no es tranquilizador. Algunos pronunciamientos judiciales, así lo han dejado establecido. Por ejemplo, la sentencia del Tribunal Supremo, de 28/03/2012, argumentó, en orden a delimitar el fraude de ley respecto de la simulación, *que no siempre es fácil identificar plenamente el mecanismo elusivo que se utiliza, no puede olvidarse que su delimitación es fruto de construcciones dogmáticas de fácil identificación teórica, pero de, a veces, sinuosos perfiles de la realidad, las diferencias pueden llegar a ser extremadamente sutiles.*

Claro está, que en España existe aplicación de la GAAR, lo que no implica que los tribunales de justicia les resulte fácil su interpretación, es por ello, las críticas tanto jurídicas como dogmáticas, de ahí el resultado de una nueva reforma en la actualidad.

4.4.1.4. Ley 34/2015: de 21 de septiembre, modificación parcial de la ley 58/2003

Desde su entrada en vigor, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha sido objeto de varias modificaciones si bien la que ahora se implementa es la de mayor calado, afectando a diversas partes del texto legal, que encuentran su justificación en motivos de diversa índole. Esta norma sigue el principio de adaptación continua de la norma tributaria a la evolución de la sociedad y, muy particularmente, a los mecanismos que, de diversa índole, conforman las relaciones jurídicas y económicas entre los ciudadanos, relaciones sobre las que gravita, en última instancia, la obligación tributaria, adaptación que, sin embargo, trata de respetar en todo momento un principio de estabilidad de la normativa que fortalezca la seguridad jurídica en beneficio de los operadores jurídicos que aplican el sistema tributario: los obligados tributarios, los colaboradores sociales y la propia Administración Tributaria. Los objetivos esenciales que persiguen las modificaciones son los siguientes: El reforzamiento la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración Tributaria y reducir la litigiosidad en esta materia, para lo que es fundamental lograr una regulación más precisa, clara y sistemática de todos aquellos procedimientos a través de los cuales se aplica y gestiona el sistema tributario. Prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mejor aprovechamiento de los recursos a

disposición de la Administración. Estos objetivos pueden sintetizarse en uno solo: mejorar, adaptar y completar la regulación del sistema tributario español, haciéndolo más justo y eficaz²².

Aunque la mayor parte de las modificaciones introducidas por la Ley 34/2015 en la LGT son de carácter técnico y afectan a temas procesales muy específicos, también existe un grupo de modificaciones que refuerzan la posición de la Administración en la lucha contra el fraude y, por lo tanto, debilitan la posición del obligado tributario.

Como novedades más destacadas por su trascendencia e incidencia general hemos de resaltar las siguientes:

4.4.1.4.1. La sancionabilidad de determinados supuestos de conflicto en la aplicación de la norma.

Tradicionalmente el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (anteriormente denominado fraude de ley) no era susceptible de ser sancionado. Así, tanto la última redacción vigente del art. 24.3 LGT de 1963, al regular el antiguo fraude de ley, como la redacción original del art. 15.3 LGT 58/2003 contemplaban expresamente la no sancionabilidad en tales casos.

Sin embargo, la reforma establece por primera vez la posibilidad de sancionar el conflicto en aplicación de la norma cuando la Administración hubiera publicitado dicha conducta como constitutiva de elusión fiscal. En concreto, la

²² BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO Martes 22 de septiembre de 2015.

norma exige que, con anterioridad a la presentación de la autoliquidación, una situación con “igualdad sustancial” con la regularizada haya sido calificada y publicitada por la Administración como constitutiva de conflicto en aplicación de la norma (art. 15.3 y 206 bis LGT). A estos efectos se crea un tipo específico de sanción en el art. 206 bis LGT).

4.4.1.4.2. Ampliación de determinados plazos de prescripción

Una de las modificaciones más importantes es la de la prescripción. El art. 66 bis LGT diferencia la prescripción del derecho a liquidar de la prescripción del derecho a comprobar. Se introduce una nueva prescripción de diez años para comprobar las bases o cuotas pendientes de compensar, computados desde la finalización del plazo reglamentario para la presentación de la autoliquidación en que se generó el derecho. De esta manera se incorpora a la LGT y generaliza lo dispuesto en el art. 26.5 de la LIS 27/2014.

4.4.1.4.3. El registro de morosos

Como medida de presión social para favorecer la recaudación se establece la publicación de los deudores tributarios de más de 1.000.000 €, salvo que la deuda estuviera pagada, suspendida o aplazada (art. 95 bis LGT). Se crea por primera vez el bautizado como “Registro de morosos”.

4.4.1.4.4. Compatibilidad del procedimiento de liquidación en vía administrativa y el procedimiento penal

Se suprime la incompatibilidad del procedimiento penal y administrativo y se introduce un Título VI con la rúbrica “Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública” (arts. 180, 250, 251 y 252). Con la reforma la Administración podrá liquidar y recaudar la deuda tributaria al mismo tiempo que se tramita el procedimiento penal e, incluso, con anterioridad a la sentencia²³.

4.5. Perú

En América latina, en un país cercano, vecino, que limita con nosotros, como es el caso de Perú. Existe hace unos años, exactamente desde el 2012 una norma general antielusión que se regulo a través del Decreto Legislativo N° 1121, por el cual se incorporó al Título Preliminar del Código Tributario la norma XVI, destinada a combatir la elusión tributaria y la simulación. Se detalla:

“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realice, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria –SUNAT- se

²³ LEGAL FLASH, ÁREA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO 25 de septiembre de 2015.

encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base o la deuda tributaria, o se obtenga saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

a) que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventajas tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La SUNAT aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el primer párrafo, según el caso.

Para tal efecto se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del impuesto General a las ventas e impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del impuesto General a las ventas e impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendido a los actos efectivamente realizados". (Zuzunaga, 2013)

El precepto aportó la novedad de consagrar la elusión como categoría jurídica de recepción expresa ("en casos que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias") al considerar como presupuesto de hecho no el negocio creado por las partes, sino el que ellas normalmente hubiesen creado para obtener los resultados económicos alcanzados, si no hubiese existido el intento de evitar el impuesto u obtener otras ventajas fiscales. Esta descripción identifica la elusión con el fraude a la ley tributaria, aunque esta última no lo agote. (Tarsitano, 2014)

Quien realiza un negocio en fraude a la ley no realiza un hecho equivalente, sino el mismo hecho que la norma que se pretendió defraudar grava. Desde la perspectiva de la Teoría General del Derecho, no es factible sostener que a través del fraude a la ley tributaria se logra en efecto realizar un hecho distinto (hecho equivalente) al gravable; el fraude a la ley es una articulación artificiosa que está orientada en realidad a ocultar el hecho real (sometido inevitablemente a las normas que le son aplicables) frente a terceros (Bravo, 2013).

El fraude de ley aparece identificado con el abuso de derecho institucional, cuando el abuso no es considerado desde el lado de quien ejercita un derecho subjetivo en forma irregular o antisocial, sino desde el punto de vista de la ley, cuyo espíritu es violado procurando fines que la exceden. Pero más allá de estas nociones generales, cada país debe matizar y contrastar estas nociones con su propio ordenamiento, con su doctrina y su jurisprudencia. Lo mismo cabe decir

respecto a si existe una coincidencia entre el abuso de derecho y el fraude de ley civil y la categoría *elusión*, creada por la norma XVI. (Tarsitano, 2014)

En palabras de Palao Taboada (2009), la aplicación de la norma eludida es la consecuencia capital del fraude de ley, que deriva directamente del significado y función de esta figura: el defraudador no logra su proposito, sino que se lo somete a los efectos de la norma que trató de evitar.

Ahora bien, definitivamente se trata de una norma de arquitectura compleja, que en opinión de Bravo Cucci, recoge tres reglas diferenciadas que recogen dos realidades distintas. Su primer párrafo (la primera regla) recoge la calificación del hecho imponible, natural correlato de la interpretación de la norma tributaria. el segundo párrafo y tercer párrafo (la segunda regla) parece referirse al mismo fenomeno; la elusión de normas tributarias. No obstante ello, ante la incertidumbre en torno al sentido en el que se ha utilizado la expresión *elusión*, en el caso de una interpretacion laxa de lo que ella significa, podrís sostenerse que el segundo párrafo es autónomo respecto del tercero, pues regularía un genero elusión del que fraude a la ley sería simplemente una especie. En cuanto al tercer párrafo, este es el deudor del articulo 15 de la GAAR Tributaria Española, sancionada por la Ley 58/2003, lo que puede notarse con una simple lectura de ambas normas. Si bien el segundo párrafo es impreciso al referirse en términos generales a la *elusión*, es el tercero el que exige para su aplicación, el rasgo característico del fraude a la ley tributaria; pretender la evitación de la norma tributaria a través de actos artificiosos, a los efectos de obtener una ventaja tributaria. En una primera aproximación al tema, resulta que no todo negocio en fraude a la ley tributaria estará bajo los alcances de esta ley, pues bastará que el negocio tenga un efecto

jurídico o económico distinto del ahorro o ventaja tributaria, para que no sea posible su aplicación. El último párrafo (la tercera regla) se refiere a la simulación relativa. En ella se quiere dejar en claro, que es a través de la calificación del hecho imponible que la Administración Tributaria puede desconsiderar los efectos jurídicos que se pretenden atribuir a un negocio simulado. La norma no hace más que aclarar algo que de suyo fluye del primer párrafo del precitado artículo.(Bravo, 2013)

Al analizar la norma recién citada nos podemos dar cuenta que tiene importantes semejanzas con la normativa española, es decir, con la Ley 58/2003 que, como se dijo anteriormente, supuso una profunda revisión de la estructura del ordenamiento jurídico tributario español. Por lo tanto, podríamos establecer que las legislaciones latinas, al menos la peruana, se inspiró en la legislación española. Es por este motivo que al final del camino las controversias que se originan al aplicar la GAAR son siempre las mismas, es decir, con la posibilidad que se le entrega a la Administración Tributaria de aplicar estas cláusulas con cierta discrecionalidad, provocando una merma a la seguridad jurídica del contribuyente. Es este, quizás, el argumento más profundo que posee la doctrina de cada país para criticar a las GAARs.

No es menos importante señalar que la normativa peruana, es decir, la aplicación de la GAAR se encuentra suspendida.

CONCLUSIONES

La elusión es un fenómeno que afecta a los sistemas fiscales mundiales, ya que es un atentado directo a la equidad del sistema tributario. Es deber de cada Estado formular las herramientas necesarias para evitar que los contribuyentes se sustraigan al cumplimiento de sus deberes fiscales mediante conductas adoptadas con el sólo propósito de eludir el pago de impuestos.

Las herramientas, con las que se cuenta en la actualidad, para combatir la elusión son de variada índole, comprenden entre otros, tanto el establecimiento de presunciones, ficciones; así como doctrinas judiciales y normas antielusivas.

Como pudimos darnos cuenta, la lucha contra elusión es compleja, no existe una única herramienta para combatirla, y es por ello que muchas veces los sistemas tributarios cuentan con más de una de ellas.

Antes de la reforma del año 2014, la postura mayoritaria en nuestra doctrina era que la naturaleza jurídica de la elusión era lícita, lo que queda plasmado en nuestra jurisprudencia en el famoso caso de Inmobiliaria Bahía.

Ahora bien, la jurisprudencia fue cambiando su parecer en torno a la licitud de la elusión. Esto se puede apreciar de alguna manera en el caso Coca-Cola Embonor S.A, en donde si bien no da un concepto explícito de lo que es la elusión, si señala que la planificación tributaria debe tener una legítima razón de negocios, con lo cual está aplicando la doctrina del business purpose test que proviene de la jurisprudencia estadounidense. Pero donde a nuestro juicio queda aún más claro este cambio en el pensamiento jurisprudencial es en la sentencia de la Corte Suprema de fecha 27 de julio de 2015, caso Laura Rosa Muñoz Aramayona con

S.I.I. IX Dirección Regional, en donde el máximo tribunal de nuestro país señala que la elusión tributaria *“...evita el impuesto que, por la vía usual del desarrollo de la actividad, le habría correspondido, objetivo para el que utiliza formas jurídicas inusuales o anómalas.”*

En este escenario y para seguir los lineamientos internacionales en torno a la materia, en especial los entregados por la OCDE, ya que Chile es miembro de ella; el legislador chileno, decidió introducir en nuestro ordenamiento jurídico una norma antielusiva general, con el fin de luchar de una forma más activa contra la elusión, y de paso terminar con la discusión doctrinaria en cuanto a su naturaleza jurídica, ya que luego de la reforma es claro que la elusión en Chile es ilícita.

La decisión adoptada por nuestro legislador en un principio fue muy controvertida y resistida por gran parte de la doctrina, toda vez que la mayor crítica que se le hace a la cláusula general es que trae un alto grado de incertidumbre aparejado, incertidumbre que ciertamente en el caso chileno, en nuestra opinión, se ve agravada por la poca prolijidad que tuvo el legislador en su redacción; y que se puede prestar a arbitrariedades por parte de la autoridad tributaria.

La experiencia comparada nos muestra, en este sentido, que es un problema recurrente en este tipo de cláusula la falta de definición y la vaguedad con que define lo que es el abuso, un ejemplo de ello es el caso alemán en donde se señala que se trata de una conducta inapropiada, sin dar ningún tipo de definición o lineamiento de lo que debe entenderse por inapropiada. Este problema se vio replicado en nuestro derecho, ya que creemos que el concepto de elusión que nos entrega nuestra ley, es un concepto vago e indeterminado, toda vez que no define una de las conductas que constituye la elusión como lo es el

abuso, requisito mínimo que este tipo cláusula debería cumplir. En este sentido estimamos que las modificaciones introducidas por nuestro legislador a la normativa española, que inspiró nuestra norma, no solo cortó todo tipo de conexión con la norma española, lo que hace imposible que la doctrina y jurisprudencia foránea sirva para ilustrar la labor del intérprete nacional; sino que establece un concepto demasiado amplio de abuso, lo que sin dudas traerá más de algún problema.

También concordamos en que el legislador nacional cometió un error al equiparar el abuso con la simulación, toda vez que son dos figuras diferentes (pues en la simulación, la obligación tributaria ha nacido), que merecen un tratamiento y sanciones distintos.

Ahora bien, la experiencia comparada nos demuestra que la aplicación de la norma general antielusiva no opera con frecuencia, sobre todo en los primeros años desde que es introducida al ordenamiento jurídico respectivo. Tal es el caso de Alemania, en que si bien la primera vez que fue promulgada fue en 1919, era una norma que prácticamente no se aplicaba, o el caso de Canadá donde la Corte Suprema de Justicia se pronunció recién en el año 2005 sobre la aplicabilidad de dicha norma (la norma se encuentra vigente desde 1988). En España, a pesar de que se encuentra vigente desde el año 1963, recién en el año 2003, se empieza a aplicar con la ley 58, lo que no ha resultado pacífico, de acuerdo a su redacción. Perú es caso aparte, ya que no le dio una oportunidad real a la norma general antielusiva, procediendo a la suspensión de su aplicabilidad.

Estimamos que en la lucha contra la elusión el Estado no debe escatimar recursos; que Chile hizo lo correcto al incluir en nuestro sistema tributario una

cláusula general antielusiva que permita a la autoridad tributaria actuar contra el abuso en materia fiscal, ya que la elusión en el fondo nos afecta a todos. Sin embargo, pensamos que el legislador debió haber analizado con mayor profundidad la norma que decidió importar y adecuarla a la realidad de nuestro sistema jurídico, ya que al no hacerlo solo aumento la inseguridad jurídica propia de este tipo de cláusulas.

También creemos, apoyándonos en la experiencia comparada, que no se deberían centrar todas las esperanzas en esta cláusula, más aún cuando en definitiva, su aplicación dependerá de lo que fallen los tribunales. Y como pudimos ver, en la experiencia comparada, los tribunales históricamente han sido reticentes en apartarse del formalismo de la interpretación de las leyes fiscales, lo que muchas veces conlleva que transacciones que son manifiestamente elusivas no sean dejadas sin efecto.

Por lo anterior, creemos que si bien los temores en cuanto a la formulación de esta cláusula no son del todo infundados, si son excesivos, ya que como se pudo apreciar en otros sistemas tributarios, los jueces son cautos al momento de aplicar las leyes fiscales, cuestión que estimamos será parecida en nuestro país.

Solo el tiempo podrá decir si la norma general antielusiva chilena es realmente efectiva en combatir la elusión, por lo pronto, solo podemos señalar que en los casos en que realmente se ha aplicado ha demostrado ser una herramienta efectiva.

BIBLIOGRAFÍA

1. Libros

- Alessandri et al., 1998. *Tratado de Derecho Civil Partes Preliminar y General, Tomo II*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago.
- Ault, H. y Arnold, B. 2010. *COMPARATIVE INCOME TAXATION. A Structural Analysis*. Kluwer Law International, The Netherlands.
- Brown, K (Editor), 2012. *A Comparative Look at Regulations of Corporate Tax Avoidance*. Springer, Dordrecht Heidelberg London New York.
- Díaz, V., 1999. *Criminalización de las infracciones tributarias*. Depalma, Buenos Aires.
- García, C., 2004. *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Marcial Pons, Madrid.
- Palao, C., 2009. *La Aplicación de las Normas Tributarias y la elusión Fiscal*. Lex Nova, Valladolid.
- Rosembuj, T., 2009. *Minimización del impuesto y responsabilidad social corporativa*. El Fisco, Barcelona
- Seiler, M., 2016. *GAARs and Judicial Antiavoidance in Germany, The UK and The EU*, ed. Michael Lang. Linde Verlag Ges.m.b.H, Viena.
- Spisso, R., 2000. *Derecho Constitucional Tributario*. Depalma, Buenos Aires.
- Ugalde, R y García, J., (2008). *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*. Legal Publishing, Santiago.

- Vergara Hernández Samuel (2006) *Planificación Tributaria y Tributación*, Nova Lex, Santiago.
- Vergara, G., (2016). *NORMA ANTIELUSIVA GENERAL sobre los fines en nuestras leyes tributarias*. Libromar, Santiago.

2. Artículos de revistas

- Allingham M.G y Sandomo A, 1972. *Income Tax Evasion: a Theoretical Analysis*, Journal of Public Economics, Nº 1, pp 323-338.
- Amoros, N., 1965 *La Elusión y la Evasión tributaria*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Madrid, España.
- Barker, W. 2009. “The Ideology of Tax Avoidance”. *Loyola University Chicago Law Journal*, Vol. 40 (2), pp. 229-251.
- Barreda, F., 2014. “Legítima Razón de Negocios y Juicio de Coca-Cola Embonor S.A con Servicio de Impuestos Internos”. *Revista de Estudios Tributarios*. Nº 10. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, pp. 261-284.
- Bergman, M., 2003. *Tax Reforms and Tax Compliance: The Divergent Paths of Chile and Argentina*, Journal of Latin American Studies, 35, Cambridge University Press. pp 593-624.
- Bravo, J. 2013. “Algunos comentarios con relación a la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Nº 53, pp. 67-80.

- Brzovic, F., 2001. “Ley de evasión y elusión tributaria”. *Revista de Derecho*. Nº 5. Universidad Finis Terrae, pp. 53-62.
- Calatayud, I., 2004. “Comentario al artículo 15 de la nueva ley tributaria, conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. *Revista Hacienda Canaria*. Nº 10, pp. 7-34.
- Ferré, E., 2014. “Tributos, responsabilidad social y administraciones tributarias”. *Revista de Administración Tributaria*. Nº 36, Centro Interamericano de administraciones tributarias, CIAT, pp 44-56
- García, C. 2008 “Clausula General Antielusiva y La Norma Peruana VIII Peruana, Entrevista a Cesar Garcia Novoa”, *Revista de Derecho Themis*. Nº 55, pp.327-338.
- González, J. 2015.” Reflexiones en torno a la potestad de la administración tributaria para la calificación de hechos, actos o negocios jurídicos. El nuevo artículo 4o bis del Código Tributario”. *Actualidad Jurídica*. Nº 32. Universidad del Desarrollo, pp. 227-243.
- Martínez, R. 2007. “El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho”. *Revista de Derecho*, Nº XXIX. Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, pp. 351-378.
- Tarsitano, A. 2007. “La cláusula antiabuso en el derecho tributario argentino ¿El fin de la elusión?”. *Revista Fiscal*, Nº 1, pp 27-36.
- Tarsitano, A. 2014. “La Elusión Fiscal y la Norma XVI del título Preliminar del Código Tributario”. *Ius et Veritas*. Nº 49, pp 40-49.

- Vergara, G. 2015. “Análisis Crítico de la Norma Antielusiva Genérica de la Ley 20.780”. *Revista de Estudios Tributarios*. Nº 12. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, pp. 149-179.
- Wahn, W., 2012.”Interpretaciones que Amenazan al Derecho Tributario. Tendencias Actuales y Análisis Crítico”. *Revista de Estudios Tributarios*. Nº 6. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, pp. 161-181
- Yáñez, F. 2014. “Análisis de la nueva cláusula general antielusiva”. *Revista de Estudios Tributarios*. Nº 11. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, pp. 233-250.
- Yáñez, J. 2015. “Evasión Tributaria: atentado a la equidad”. *Revista de Estudios Tributarios*. Nº 13. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, pp. 171-206.
- Zuzunaga, F. 2013. “¿La cláusula antielusiva general vulnera la Constitución Peruana?”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Nº 53, pp 23-66.

3. Periódicos

- Endress, S. Columna de Opinión “Reforma tributaria: debate insuficiente”. *La Tercera*. 28 de abril de 2014.
- Yáñez, J. Columna de Opinión “Evasión versus Elusión”. *Diario Estrategia*. 5 de Noviembre de 2010.

4. Tesis

- Meza, R. “Elusión y Normas Antielusivas a la luz de la Constitución Política de la República”. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, Santiago, 2015
- Recabarren, S. “Planificación Tributaria o Fraude Tributario”. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, Santiago, 1993.

5. Otros documentos

- Brzovic, F., 2008. Charla sobre Planificación Tributaria, Colegio de Ingenieros de Chile A.G. Disponible en [<http://www.ingenieros.cl/wp-content/uploads/2014/04/Charla-Reforma-Tributaria-Franco-Brzovic.pdf>].
- Carrasco, C., 2010. *Instrumentos y Técnicas para la medición de la evasión*, Serie Temática Tributaria N° 7, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).
- EY Abogados, 2015. “Cláusula general antiabuso tributaria en España: Propuestas para una mayor seguridad jurídica”. Disponible en <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/02/Cláusula-General-Antiabuso-Tributaria-en-España-Propuestas-para-una-mayor-seguridad-jur%C3%ADdica.pdf>
- Historia de la Ley N°20.780 Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema

- Tributario. Disponible en
[\[http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1067194\]](http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1067194).
- Historia de la Ley N° 19.738 Normas para combatir la evasión tributaria. Disponible en [\[http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=186616\]](http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=186616).
 - Gárate, C. 2015: ALCANCES CRÍTICOS: Nuevas Normas Generales Antielusivas-Chile. Disponible en [\[http://cristiangularate.blogspot.cl/2015/08/alcances-criticos-nuevas-normas.html\]](http://cristiangularate.blogspot.cl/2015/08/alcances-criticos-nuevas-normas.html)
 - García, C. 2012 *Elusión y evasión internacional*. I CONGRESO INTERNACIONAL DE DERECHO TRIBUTARIO. Panamá 6 al 8 de junio de 2012, disponible en [\[http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-ii-congreso-internacional-de-derecho-tributario/3-elusion-y-evasion-internacional-cesar-garcia-novoa/file\]](http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-ii-congreso-internacional-de-derecho-tributario/3-elusion-y-evasion-internacional-cesar-garcia-novoa/file).
 - García, J. 2005 “La naturaleza jurídica de la elusión tributaria”, *Revista de Derecho del Consejo de Defensa del Estado*, N° 13. Disponible en [\[https://www.cde.cl/wps/wcm/connect/96e82fa1-45c1-4ea4-b372-e56ead41e8b1/9.pdf?MOD=AJPERES\]](https://www.cde.cl/wps/wcm/connect/96e82fa1-45c1-4ea4-b372-e56ead41e8b1/9.pdf?MOD=AJPERES).
 - García, J. 2014 “SOMBRAS CHINESCAS SE OTEAN EN LOTANANZA: CLAUSULA O NORMA GENERAL ANTIELUSIVA”, *La Semana Jurídica*. N° 83, del 27 al 31 de enero. Disponible en [\[http://www.ichdt.cl/userfiles/Articulo%20clausula%20antielusiva.pdf\]](http://www.ichdt.cl/userfiles/Articulo%20clausula%20antielusiva.pdf).
 - Gómez-Sabaini Juan Carlos y Jiménez Juan Pablo (2011) *Estructura Tributaria y Evasión impositiva en America Latina N° 2011/08*, CAF

Documento de Trabajo, Caracas Venezuela. Disponible en [http://scioteca.caf.com/bitstream/handle/123456789/223/201108Sabaini.pdf?sequence=1&isAllowed=y].

- Linares, M. 2004 *El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria*, Indret, Working Paper N° 225, disponible en [http://www.indret.com/pdf/225_es.pdf].
- Osorio, H. 2010. Análisis Comparativo de la Elusión Tributaria.
- Rivas, N. y Paillacar, C 2007 “Caracterización de la elusión fiscal en el Impuesto a la Renta de Chile. Disponible en [https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2881494.pdf].
- Rivas, N y y Paillacar, C., 2008. *Aplicación de los conceptos de imagen fiel y legítima razón de negocios, frente a decisiones estratégicas*, Boletín N° 1, Escuela de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Panamericana, México, pp.3-11.

4. LA ELUSIÓN EN DERECHO COMPARADO

4.1. Generalidades

En este capítulo, nos queremos referir a países que han adoptado dentro de su ordenamiento jurídico una norma general antielusiva para hacer frente al fenómeno de la elusión, con el fin de poder contextualizar lo que sucede con una norma de este tipo en los sistemas fiscales internacionales.

En primer lugar nos referiremos a Alemania, por ser uno de los primeros países en introducir una norma general para combatir la elusión en el mundo, además de servir de inspiración a la norma general antiabuso española; continuaremos con Canadá, España y Perú.

4.2. Alemania

4.2.1. Cuestiones previas

Una vez finalizada la Primera Guerra Mundial, Alemania quedó sumergida en una grave crisis económica, por lo que era imperioso para el Estado Alemán elevar la carga impositiva a fin de superar las secuelas que la guerra había dejado. Para lograr dicho objetivo Alemania debió reformar drásticamente su sistema tributario, otorgándole autonomía al derecho tributario.

En los comienzos del siglo XX en Alemania, existía la opinión generalizada que la interpretación de las leyes tributarias debía efectuarse de acuerdo a las reglas del derecho civil, por lo que sus normas debían ser interpretadas formal y literalmente. Esto se debía a que el derecho tributario no se consideraba como un derecho autónomo, por lo que el derecho civil prevalecía por sobre éste.

Este enfoque tradicional se ve claramente plasmado en el caso Mitropa¹ de 1919, en donde la Corte Fiscal del Reich señaló que la ley de impuesto de timbres no contenía ninguna norma de acuerdo a la cual las operaciones efectuadas por el contribuyente debieran pagar el impuesto de timbre por lo que la autoridad tributaria no podía recalificar la situación y girar al contribuyente.

Como respuesta al caso Mitropa, el legislador alemán promulgó el 13 de diciembre de 1919 la Ordenanza Tributaria del Reich (*Deutsche Reichsabgabenordnung*). Con la implementación de esta ley se pretendió darle una amplia facultad a los jueces al momento de interpretar las leyes tributarias, sin tener que verse obligados como en el pasado a interpretar de manera formal y literal las normas fiscales. Esto queda plasmado en la sección 4 de la Ordenanza donde se contiene la llamada consideración económica (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*). Señala dicha norma que “en la interpretación de la legislación

¹ Este caso se refiere a una sociedad anónima fundada en 1905 cuyo giro de negocios era la industria minera, luego de un par de años sus accionistas decidieron cambiar, el nombre, domicilio y giro de negocios, el cual sería la adquisición y operación de trenes. La autoridad tributaria fiscalizó a la compañía debido a que consideraba que todas estas actuaciones correspondían a la fundación de una nueva compañía, ya que la compañía originalmente fundada en 1905 solo seguía existiendo de manera formal, y procedió al giro del impuesto de timbre que correspondía pagar.

tributaria se deben tener en cuenta su objetivo, su importancia económica y la evolución de las circunstancias”².

La consideración económica “...aboga por una interpretación teleológica de la norma tributaria y por la autonomía del derecho tributario respecto al derecho privado, en especial atendiendo a que los objetos y finalidades de ambos difieren radicalmente.” (Meza, 2015)

Mediante esta ley se introduce al ordenamiento jurídico alemán la norma general antielusiva. Dicha norma se encontraba contenida en la sección 5³ de la Ordenanza Tributaria del Reich, la que disponía “cuando la normativa tributaria se elude mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica, se deben abonar los impuestos que corresponderían a la forma jurídica adecuada”.

La norma general antielusiva alemana en la práctica no tuvo un rol importante en la lucha contra la elusión, y en sus inicios fue muy pocas veces aplicada, ya que en la amplia mayoría de los casos que se presentaba eran juzgados a la luz de lo dispuesto en la sección 4 de la Ordenanza Tributaria del Reich. La Corte Fiscal del Reich hizo uso de un amplio rango de técnicas de interpretación y en la mayoría de los casos se utilizó la interpretación teleológica al interpretar las leyes fiscales.⁴

En 1933 asumió el poder del país el nacional socialismo, lo que trajo como consecuencia que se implementara el 16 de octubre de 1934 la ley de ajuste fiscal

² §.4 Deutsche Reichabgabenordnung: “Bei der Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen”.

³ §.5 Deutsches Reichabgabenordnung: “(1) Wird ein gesetzlicher Tatbestand zur Umgehung eines Steuergesetzes unter Missbrauch von Rechtsgestaltungsmöglichkeiten vermieden, so sind die Steuern so zu erheben, als ob die wirtschaftliche Lage in der ihr angemessenen rechtlichen Gestaltung herbeigeführt worden wäre.

⁴ Véase al respecto Seiler, Markus, GAARs and Judicial Antiavoidance in Germany, The UK and The EU, pp.15 ss.

(Steueranpassungsgesetz), que introdujo modificaciones importantes a la ordenanza de 1919. Para efectos de esta tesis solo nos referiremos a dos modificaciones relativas a la materia.

La primera modificación estableció en el sección 1⁵ de la ley de ajuste fiscal que “(1) las leyes fiscales debían interpretarse en concordancia con la ideología del nacional socialismo. (2) Al hacerlo se deben tener en cuenta la opinión del pueblo, el propósito de la legislación fiscal, su importancia económica y la evolución de las circunstancias”.

La segunda modificación tiene por objeto reformar la norma general antielusiva contenida en la sección 5 de la Ordenanza Tributaria del Reich, ya a juicio del legislador los requisitos para su aplicación eran engorrosos, por lo que en la sección 6⁶ del acta de ajuste fiscal estableció que “(1) la obligación tributaria no puede ser evadida ni disminuida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho privado. (2) En caso de abuso, los impuestos que deben ser abonados son los que corresponderían de acuerdo a forma jurídica efectivamente realizada”.

Los abusos que se cometieron durante la época del nacional socialismo fueron excesivos, la sección 1 dio pie para que la Corte Fiscal del Reich interpretara las normas tributarias de manera excesiva e ilimitada.

⁵ § 1 Steueranpassungsgesetz: (1) Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen
(2) Dabei sind die Volkanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.

⁶ Sec. 6 Steueranpassungsgesetz: (1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden
(2) Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären

En palabras de Werner Wahn (2012) “Fueron muchos los abusos cometidos por la Administración fiscal en la aplicación del principio de realidad económica como criterio interpretativo de las normas tributarias, su conceptualización se prestaba para la comisión de innumerables actos arbitrarios y de ataque a la propiedad, era una verdadera especie de confiscación autorizada por la propia legislación”.

El mencionado párrafo 1 de la sección 1 de la ley de ajuste fiscal, luego de finalizada la Segunda Guerra Mundial fue eliminado por los aliados, quienes mantuvieron el párrafo segundo y la sección 6 de la mencionada ley.

Durante esta época, y teniendo en cuenta los excesos cometidos en el pasado, la Corte Fiscal Federal volvió a interpretar las leyes tributarias de acuerdo al enfoque tradicional, salvo en los casos en que estuviera claramente manifestado por el legislador que la norma se apartaba del derecho civil.

En 1977 se produjo otra gran reforma tributaria con la dictación del Código Tributario (Abgabenordnung), el cual sigue vigente a la fecha y que en su sección 42 contiene la norma general antielusiva. Dicha disposición señalaba “No es posible eludir la legislación tributaria mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica. En caso de abuso, se deberán abonar los impuestos que correspondan a la forma legal adecuada a los hechos económicos”⁷.

⁷ § 42 Abgabenordnung 1977: Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten
Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht

4.2.2. La GAAR alemana

La sección 42 del código tributario alemán fue objeto de dos reformas, la primera el año 2001⁸ y la segunda el año 2008⁹, señalando su actual texto¹⁰:

“Sección 42 - Abuso de posibilidades de configuración jurídica

(1) Por el abuso de las posibilidades de configuración jurídica no se puede eludir la ley tributaria. Cuando existe una norma especial al respecto, las consecuencias jurídicas serán las previstas en conformidad a dicha norma. De lo contrario, en caso de abuso en el sentido del párrafo (2), la deuda tributaria será la que corresponda a la forma jurídica apropiada.

(2) Se considerará que existe abuso cuando se elige una forma legal inapropiada, que comparada con la forma legal apropiada, conlleva ventajas

⁸ Mediante la ley de reforma tributaria (Steueränderungsgesetz) de 20 de diciembre de 2001 se introdujo el principio de especialidad, por el cual si existe norma antielusiva especial debe estarse a ella, con lo cual la norma general no puede ser aplicada.,

⁹ La ley de impuestos del año (jahressteuergesetz) 2008 promulgó la nueva redacción de la norma general antielusiva, “se llevó a cabo con el fin de hacer que la disposición sea más eficaz y más precisa y para proporcionar una mayor seguridad jurídica.” (Seiler, Markus, GAARs and Judicial Antiavoidance in Germany, The UK and The EU, p.25).

¹⁰ § 42 Abgabenordnung: Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten

(1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

(2) Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

tributarias para el contribuyente o un tercero, no deseadas por la ley. Esto no se aplicará cuando el contribuyente proporciona evidencias de razones no tributarias para la forma elegida que son relevantes al ser vistas desde una perspectiva global.”

De la redacción de esta norma se puede concluir lo siguiente:

- 1º La norma general antielusiva no tiene aplicación cuando existe una norma específica al respecto.
- 2º Los impuestos que se deberán abonar son los que correspondan a la forma jurídica adecuada.
- 3º Se define el abuso como la elección de una forma legal inapropiada.
- 4º El contribuyente deberá probar que eligió la forma inapropiada por razones no tributaria.

4.2.3. Críticas a la norma general antielusiva

La redacción de la actual sección 42 del código tributario alemán tuvo según Ulrich (2012) como objetivo “entregar una definición más efectiva de abuso fiscal”, y por ende otorgar mayor seguridad jurídica. Sin embargo, las críticas que se le hacen a esta norma es que no cumplió con el objetivo propuesto, toda vez que la modificación “...no ha resuelto los problemas de interpretación porque el lenguaje no ha cambiado en gran medida.”(Ulrich, 2012).

Al definir el abuso como la elección de una conducta inapropiada, introduce un grado de inseguridad jurídica para el contribuyente, quien no sabe de

antemano cual sería la forma jurídica apropiada a la cual debería acogerse, siendo la Corte Fiscal Federal la llamada a establecer caso a caso lo que debe entenderse por inapropiada. Para esto la corte examina si el acuerdo es inapropiado en relación con el objetivo perseguido, conlleva a una reducción impositiva y no tiene justificación económica u otra razón no tributaria importante. (Seiler, 2016)

Otra de las críticas que se le efectúa a la norma en comento, tiene que ver con la carga de la prueba, ya que esta se trasladó en parte al contribuyente. Como consecuencia de lo anterior, la carga de la prueba ahora es compartida; por una parte corresponde a la autoridad tributaria demostrar que la elección del contribuyente es inapropiada, y luego corresponde al contribuyente probar que la elección inapropiada se hizo en base a una razón distinta que la obtención de beneficios tributarios.

4.3. Canadá

4.3.1. Consideraciones previas

A diferencia de lo que ocurre en Estados Unidos, la historia de la lucha contra la elusión en Canadá, ha estado marcada por la resistencia de sus tribunales de aplicar doctrinas judiciales para prevenir la elusión de impuestos.

Tradicionalmente los tribunales canadienses han interpretado la ley tributaria formal y literalmente, la razón de ello según MacArthur (2012) se

encuentra en la idea de que los impuestos representan una expropiación de la propiedad del contribuyente por parte del gobierno.

El actuar de los tribunales canadienses está íntimamente relacionado con el caso del Duque de Westminster¹¹ del Reino Unido, el cual de acuerdo a la Corte Suprema canadiense “se encuentra profundamente arraigado en la ley tributaria canadiense.” (Arnold, 2010).

Luego, la Corte Suprema canadiense parece cambiar este enfoque literal de interpretación de las leyes fiscales en el caso *Stubart Investment Limited v. The Queen*¹², adoptando un enfoque moderno de interpretación basado en el objeto y espíritu de las normas de la Income Tax Act. Sin embargo, este cambio fue solo temporal, ya que los tribunales canadienses en el fondo seguían adhiriendo a la interpretación formal, toda vez que siguen interpretando las leyes fiscales de forma literal y sólo cuando la interpretación literal de la norma da lugar a un cierto grado de ambigüedad recurren al objeto y espíritu de la disposición.

¹¹ *Commissioners of Inland Revenue v Duke of Westminster* (1936), es un caso emblemático que ha influido en todo el sistema del common law. El duque pagaba a su jardinero un salario semanal de £3. El salario no podía ser deducido por el duque, por lo que acordó con el jardinero dejar de pagarle el salario y realizar el pago de los servicios prestados bajo la forma de pensiones, las cuales si podían ser deducidas por él de acuerdo a la ley vigente en esos años. Al ser conocida la causa por la Cámara de los Lores, Lord Tomlin declaró “*Every man is entitled if he can to arrange his affairs so that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to secure that result, then, however unappreciative the Commissioners of Inland Revenue or his fellow taxpayers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increased tax*” (todo hombre, si puede, tiene derecho a arreglar sus asuntos, de modo que el impuesto atribuido en virtud de las leyes pertinentes sea menor de lo que debería ser. Si tiene éxito en ordenarlos a fin de asegurar dicho resultado, entonces, aunque la autoridad tributaria y los demás contribuyentes no aprecien su ingenio, él no puede ser obligado a pagar un mayor impuesto).

¹² *Stubart Investment Limited v. The Queen* (1984). Este caso se trata de dos sociedades Stubart y Grover, ambas filiales de la misma empresa matriz. Stubart tenía un negocio rentable y Grover tenía pérdidas acumuladas, ambas llegaron a un acuerdo para transferir activos de Stubart a Grover. Al mismo tiempo Grover nombró a Stubart como su agente para continuar explotación de la empresa en nombre de Grover. Stubart continuó operando el negocio, que antes le pertenecía, pero los beneficios obtenidos fueron reportados como ingresos de Grover. El ministro de finanzas y al abrigo de las pérdidas acumuladas de Grover. El ministro volvió a evaluar Stubart sobre la base de que la operación era una farsa y carecía de un propósito comercial válido.

Si bien la Corte Suprema canadiense en el caso *Stubart*, adoptó un enfoque teleológico de interpretación, reafirmó el principio establecido en el caso del Duque de Westminster rechazando formalmente la doctrina del *business purpose test*, en orden a que las consecuencias fiscales deben basarse en la naturaleza jurídica de las transacciones y relaciones con independencia de su contenido económico o comercial y la ausencia de razones no tributarias para su existencia.

Lo dictaminado en el caso *Stubart*, conllevó a que entre los años 1985 y 1987 se produjera una disminución en la recaudación de los impuestos corporativos, debido al aumento de planificaciones agresivas por parte de los contribuyentes.

La reticencia de los tribunales canadienses de tomar un rol activo en la lucha contra la elusión fiscal y el rechazo formal que la Corte Suprema canadiense hizo del *business purpose test*, obligaron al legislador canadiense a promulgar una norma elusiva general para combatir las planificaciones fiscales agresivas de los contribuyentes.

4.3.2. La GAAR canadiense

El legislador canadiense promulgó en el artículo 245 de la *Income Tax Act*, una norma general antielusiva, la que se encuentra vigente en Canadá desde 1988.

El inciso segundo del artículo 245¹³ señala que cuando una transacción es elusiva, las consecuencias fiscales serán determinadas como sea razonable a las circunstancias, a modo de negar un beneficio fiscal, que por este artículo, resultaría directa o indirectamente, de esa transacción o de una serie de transacciones que incluyan esa transacción.

El beneficio fiscal¹⁴ para efectos de esta norma comprende la reducción, evitación o diferimiento de un impuesto, así como también el aumento en una devolución de impuestos.

En su inciso tercero¹⁵ la norma señala que las transacciones elusivas son aquellas que buscan obtener un beneficio fiscal, salvo que la operación se efectuó de buena fe por el contribuyente o por otras razones no tributarias.

De acuerdo a lo dispuesto en el inciso cuarto¹⁶, la elusión se puede cometer ya sea por un mal uso (misuse) de un precepto de la norma; o abuso (abuse) de la

¹³ 245 (2) Where a transaction is an avoidance transaction, the tax consequences to a person shall be determined as is reasonable in the circumstances in order to deny a tax benefit that, but for this section, would result, directly or indirectly, from that transaction or from a series of transactions that includes that transaction.

¹⁴ 245 (1) **tax benefit** means a reduction, avoidance or deferral of tax or other amount payable under this Act or an increase in a refund of tax or other amount under this Act, and includes a reduction, avoidance or deferral of tax or other amount that would be payable under this Act but for a tax treaty or an increase in a refund of tax or other amount under this Act as a result of a tax treaty

¹⁵ 245 (3) An avoidance transaction means any transaction
(a) that, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit, unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for *bona fide* purposes other than to obtain the tax benefit; or
(b) that is part of a series of transactions, which series, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit, unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for *bona fide* purposes other than to obtain the tax benefit

¹⁶ 245 (4) Subsection (2) applies to a transaction only if it may reasonably be considered that the transaction

(a) would, if this Act were read without reference to this section, result directly or indirectly in a misuse of the provisions of any one or more of

(i) this Act,
(ii) the *Income Tax Regulations*,
(iii) the *Income Tax Application Rules*,
(iv) a tax treaty, or

norma tributaria en su conjunto. Solo en estos casos (mal uso y abuso) se puede aplicar la GAAR canadiense.

“En cuanto a las consecuencias jurídicas, como es habitual en las medidas generales anti-fraude, se permite la recalificación, a efectos tributarios, del negocio realizado en fraude, ignorando así las posibles ventajas tributarias ya obtenidas, o impidiendo las que previsiblemente se habrían obtenido en el futuro.” (Ruiz, 2006)

La norma general antielusiva canadiense está diseñada para combatir la planificación tributaria agresiva, y cuando es aplicable faculta al Ministro de Finanzas para recalificar la transacción con el objeto de negar un beneficio fiscal que daría lugar, directa o indirectamente, de la transacción o de una serie de operaciones que incluye esa transacción.

La Corte Suprema canadiense señaló aplicando la norma general antielusiva en el caso *Lipson v. The Queen* del año 2009¹⁷, que la GAAR está diseñada en el contexto complejo de la *Income Tax Act* para frenar la elusión fiscal abusiva y asegurar que la equidad del sistema tributario sea preservada. El deseo de evitar la incertidumbre no puede justificar ignorar una disposición de la *Income Tax Act* que está claramente destinada a aplicarse a transacciones que de otro modo serían válidas.

(v) any other enactment that is relevant in computing tax or any other amount payable by or refundable to a person under this Act or in determining any amount that is relevant for the purposes of that computation; or

(b) would result directly or indirectly in an abuse having regard to those provisions, other than this section, read as a whole.

¹⁷ “... It is designed, in the complex context of the ITA, to restrain abusive tax avoidance and to make sure that the fairness of the tax system is preserved. A desire to avoid uncertainty cannot justify ignoring a provision of the ITA that is clearly intended to apply to transactions that would otherwise be valid on their face.”

En cuanto a la carga de la prueba, ésta es compartida entre el contribuyente y el Ministro de Finanzas, toda vez que en la primera y segunda etapa del análisis de la aplicación de la GAAR el peso de la prueba recaerá en el contribuyente y en la tercera etapa corresponderá al Ministro.

La razón de que la carga de la prueba recaiga en el contribuyente en las dos primeras etapas, se encuentra en el hecho de que él al haber efectuado la transacción posee y controla la información relevante al respecto; en cambio la carga de la prueba de la tercera etapa recae en el Ministro debido a que se encuentra en mejor posición para entregar la información necesaria que permita establecer el objeto, espíritu o propósito de la norma. (MacArthur, 2012)

Desde que fue promulgada en 1988 la norma general antielusiva canadiense, ha sido pocas veces aplicada. Esto se debe en parte a la reticencia de los tribunales canadienses de abordar la lucha contra la elusión mediante el enfoque teleológico de las leyes fiscales y la adopción de doctrinas judiciales al efecto. Lo anterior se ve plasmado en el caso *Shell Canada Ltd. v The Queen* (1999) en donde la Corte Suprema Canadiense declara que no es el rol de la corte prevenir que en ausencia de una norma especial al respecto, los contribuyentes puedan recurrir a estructuras sofisticadas arregladas de tal manera que cumplan con las normas de la ley, en razón de que sería injusto para los otros contribuyentes que no eligieron estructurar sus transacciones de esa manera¹⁸.

¹⁸ *Shell Canada Ltd. v The Queen* para. 45:

“However, this Court has made it clear in more recent decisions that, absent a specific provision to the contrary, it is not the courts’ role to prevent taxpayers from relying on the sophisticated structure of their transactions, arranged in such a way that the particular provisions of the Act are met, on the basis that it would be inequitable to those taxpayers who have not chosen to structure their transactions that way. This issue was specifically addressed by this Court in *Duha Printers (Western) Ltd. v. Canada*, [1998] 1 S.C.R. 795, at para. 88, *per* Iacobucci J. See also *Neuman v.*

Señala también la Corte que su rol es interpretar y aplicar la ley tal como fue adoptada por el Parlamento, y que a menos que la ley disponga lo contrario, el contribuyente tiene derecho a ser gravado sobre la base de lo que realmente hizo, no sobre la base de lo que podría haber hecho, y ciertamente no sobre la base de lo que un contribuyente menos sofisticado podría haber hecho.

La primera vez que la Corte Suprema se pronunció sobre la aplicación de la GAAR fue en el año 2005, en los casos *Canada Trustco Mortgage Company v. The Queen*¹⁹ y *Mathew v. The Queen*²⁰.

En ambos casos la Corte utilizó un enfoque teleológico de interpretación de las normas fiscales, y como lo hace notar Ruiz (2006) "...tal libertad de interpretación no se daba por sentada en jurisprudencia anterior...".

Es en el conocimiento de estos casos que la Corte Suprema estableció un análisis que consta de 3 etapas para determinar si procede o no la aplicación de la norma general antielusiva contenida en el artículo 245, a saber:

M.N.R., [1998] 1 S.C.R. 770, at para. 63, *per* Iacobucci J. The courts' role is to interpret and apply the Act as it was adopted by Parliament. *Obiter* statements in earlier cases that might be said to support a broader and less certain interpretive principle have therefore been overtaken by our developing tax jurisprudence. Unless the Act provides otherwise, a taxpayer is entitled to be taxed based on what it actually did, not based on what it could have done, and certainly not based on what a less sophisticated taxpayer might have done."

¹⁹ Este caso se trataba de la venta y posterior arrendamiento (sale and leaseback) de bienes depreciables del contribuyente, con lo cual el contribuyente pretendía diferir el impuesto sobre la renta de arrendamiento mediante la deducción de capital cost allowance con respecto a la propiedad por la que casi no tuvo riesgo económico (CCA o Capital Cost Allowance es una deducción fiscal que las leyes tributarias canadienses permiten a una empresa para reclamar la pérdida de valor de los activos de capital debido a su desgaste u obsolescencia). El Ministro señaló que las disposiciones de la ITA en torno al CCA permiten la deducción en relación con el costo real o económico no simplemente su costo legal. La Corte Suprema señaló que las normas respectivas al CCA no hacían referencia al costo económico y por lo tanto limitar es inapropiado limitar la deducción sobre la base del costo económico.

²⁰ El caso *Mathew* se trata de varias operaciones efectuadas entre partes relacionadas, con el fin de transferir las pérdidas acumuladas hacia sociedades relacionadas. La Corte Suprema señaló que dichas operaciones contradicen la política general de la ley de prohibir la transferencia de pérdidas entre contribuyentes, salva las excepciones legales, así como también el objeto, espíritu y propósito de las normas relativas a la materia.

- 1º Determinar si existe un beneficio fiscal
- 2º Determinar si la transacción es elusiva
- 3º Determinar si la transacción es abusiva de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 245 (4).

Una vez que se ha determinado que existe un beneficio fiscal proveniente de una transacción elusiva que es abusiva en los términos del artículo 245 (4), procede la aplicación de la GAAR, y la consecuencia jurídica que de ello se deriva es que se recalificará la transacción y se negará el beneficio fiscal perseguido por el contribuyente.

La Corte aplicó este análisis a ambos casos, pero llegó a resultados distintos, en el caso *Canada Trustco* se falla a favor del contribuyente, no dándose lugar a la aplicación de la GAAR, con lo cual el Ministro no puede recalificar la operación, esto se debe a que "...la operación no se consideraba abusiva fundamentalmente porque la forma elegida no era en sí misma atípica ni se encontraba fuera del ámbito de aplicación de la correspondiente normativa tributaria. (Ruiz, 2006). En cambio en el caso *Mathew*, la Corte Suprema decide aplicar la GAAR, ya que la falta de sustancia económica se consideraba importante y la naturaleza abusiva de la transacción en cuestión fue establecida por referencia a la futilidad y la artificialidad de las transacciones.

Si bien la GAAR es considerada como una herramienta efectiva en la lucha contra la elusión, se critica que siga existiendo en torno a ella un grado considerable de incertidumbre en cuanto a su interpretación y aplicación.

Como lo señala MacArthur (2012) la renuencia de la Corte Suprema canadiense en considerar la sustancia económica con el propósito de determinar si existe elusión representa una limitación para la efectiva aplicación de la GAAR.

4.4. España

Desde la Ley General Tributaria de 1963 hasta la reciente Ley 34/2015, la legislación española ha optado por regular de forma específica el fraude de ley en materia tributaria. Por ello, para comprender la legislación española, es importante efectuar un análisis de su evolución normativa.

4.4.1. Evolución de la normativa española

4.4.1.1. Ley General Tributaria de 1963: redacción inicial

En España, la **Ley General Tributaria de 1963** (en adelante LGT) introdujo en su artículo 24 la cláusula general antielusión conocida como “fraude de ley tributario”.

“Artículo 24.- Uno. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

Dos. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se de audiencia al interesado". (EY Abogados, 2015)

Era una norma que no se aplicaba. Curiosamente, era una clausula general que en la practica no se venia aplicando. Era casi un ejemplo de derogacion por desuso de una norma. No es que haya sido derogada ni que las normas se deroguen por desuso, pero era una norma que no se utilizaba.(García, 2008)

Diversos motivos explican la escasa aplicación práctica que tuvo esta cláusula general:

- a) la necesidad de tramitar un expediente especial o de acreditar el "propósito" de eludir el tributo;
- b) la exclusión de la imposición de sanciones;
- c) su innecesariedad por la expansión de la interpretación económica por parte de la Administración tributaria, la admisión del negocio jurídico indirecto y, en definitiva, la indiferenciación entre el fraude de ley, la simulación y la facultad de calificación. (EY Abogados, 2015)

Las razones de esta falta de utilización eran varias. Fundamentalmente, en primer lugar, porque, como se dijo previamente, era una norma que obligaba a la Administracion a probar el ánimo elusivo y esto es algo que se puede acreditar por

hechos objetivos, pero que muchas veces es difícil de probar. Por lo menos, es muy difícil de rebatir al contribuyente que alega no haber intentado eludir el tributo. Además, era una norma que exigía un procedimiento específico dentro de lo que era el procedimiento de verificación. Si se detectaba fraude a la ley, había que paralizar el procedimiento principal y abrir un procedimiento específico para verificar si se producía fraude a la ley. Y en segundo lugar, era una norma que no permitía sancionar y la Administración, como es natural, muchas veces tenía la intención de aplicar sanciones. Aquí, simplemente, se aplicaba la norma defraudada.(García, 2008)

La Administración, hasta el año 1995 en que modifica la ley, utilizaba la “Interpretación Económica”. Es decir, la Ley General Tributaria, hasta su reforma del año 1995, permitía el recurso de la interpretación económica. Porque, además, era más sencillo interpretar, utilizando la interpretación económica, que acudir al expediente de fraude a la ley que era mucho más complicado.

4.4.1.2. Ley 25/1995: Reforma de 20 de julio de 1995

Tras la Ley 25/1995, de 20 de julio, el artículo 24 antes citado ha quedado con la siguiente redacción:

“1.- Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al

derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2.- Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3.- En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones”. (Linares, 2004)

“En el año 1995, la Administración acude a la vía de simulación, cuando en muchísimos casos no hay simulación. No había simulación, generalmente, porque en muchos de estos supuestos las operaciones eran absolutamente reales, verdaderas, muchas veces en fraude a la ley, pero que no incurrían en supuestos de simulación. O sea, la simulación presentaba dos ventajas y eran: i) que se podía aplicar en el propio procedimiento de verificación; y, ii) que permitía sancionar. En efecto, la posibilidad de sancionar un caso de simulación está ligada a la propia existencia de una falsedad de una constitución artificial, pero, curiosamente, la Administración española aplicaba la simulación y no probaba la artificialidad porque muchas veces no la había y; sin embargo, aplicaba sanciones. Esta situación hizo que el fraude a la ley no se aplicase.” (García, 2008)

Sorprende comprobar cómo dos figuras jurídicas tan nítidamente diferenciadas en el plano teórico²¹ se superponen en la aplicación práctica, difuminando sus respectivos contornos hasta el punto de hacerlos casi inaprehensibles.

Teóricamente el fraude de ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, esto es, que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para desplegar efectos jurídicos. Actos o negocios jurídicos realizados al amparo de una determinada normativa (norma de cobertura) que no los protege suficientemente (por no perseguir sus resultados habituales o no responder a los patrones usuales de conducta), por lo que debe aplicarse la norma tributaria (norma defraudada) que resulta de aplicación a los actos o negocios jurídicos que normalmente debieran haber sido empleados a la vista de las circunstancias concurrentes. En cierto modo puede decirse que se ha “abusado” de la norma. Por el contrario, la simulación supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia de acto o negocio jurídico. La simulación conlleva por tanto una ocultación de la realidad, un engaño, que por su propia naturaleza ha de ser intencionado y que merece el máximo reproche penal cuando se ha realizado con la finalidad de evitar el pago de impuestos.

²¹ El artículo 16 LGT dice así: “1.- En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. 2.- La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. 3.- En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.”

Y esta superposición no es meramente teórica, sino que acarrea consecuencias prácticas de extraordinaria gravedad. Mientras que en el caso del fraude de ley el ordenamiento jurídico prevé exigir la carga tributaria que hubiera correspondido al hecho imponible soslayado, en la simulación, además, se prevé la posible imposición de sanciones y, según los casos, la exigencia de responsabilidad penal. De una opción calificadora se pasa de no exigir sanciones a poder afirmar la existencia de un delito fiscal.(Linares, 2004)

En este sentido, cuando se empieza a trabajar en el nuevo proyecto de la Ley General Tributaria, una corriente doctrinal empieza a cuestionar la existencia de una cláusula de fraude a la ley, por los diversos motivos que se explicaron anteriormente y también porque no se aplicaba. Había un sector que decía que no debía existir cláusula general y otro sector, que era el mayoritario, que defendía que había que modificar el contenido de la cláusula.

4.4.1.3. Ley 58/2003: de 17 de diciembre, General Tributaria

El 1 de julio es la fecha de entrada en vigor de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, que supone una profunda revisión de la estructura del ordenamiento jurídico tributario español.

La LGT regula en su artículo 15 una nueva cláusula general para luchar contra la elusión fiscal. “La “pretendida” finalidad de esta nueva regulación, además de combatir la elusión fiscal, no es otra que la de salvar los problemas de todo orden que a la figura del fraude a la ley tributaria se venían achacando y que fueron los motivos esgrimidos para su supresión”. (Calatayud, 2004)

Dispone el artículo 15 de la nueva ley lo siguiente:

“1.- Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2.- Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3.- En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones”.

Señala la Exposición de Motivos de la nueva Ley que *“se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de*

los tradicionalmente problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria” (Linares, 2004).

El problema de esta nueva clausula, a nuestro entender es el siguiente, se llama “cláusula de conflicto en aplicación de la norma tributaria”, es que la terminología ya es bastante inexacta, porque utilizar el término “conflicto” para referirse a la elusión no parece muy adecuado o conveniente. En donde el principal objetivo de estas cláusulas generales, es precisamente, combatir la elusión tributaria.

Como nos podemos dar cuenta, en este nuevo artículo se ha suprimido cualquier referencia a la “elusión”, sustituida por “evitación”. Parece que se ha querido eliminar cualquier connotación de ilicitud, independientemente que es claramente una clausula genérica antiabuso o antielusión.

Ahora, esta ley no tuvo una aplicación pacífica, es por ello, la actual reforma del año 2015. Continuando con la LGT, Las dificultades propias de la aplicación de las GAAR (uso de conceptos jurídicos indeterminados; discrecionalidad aplicativa de la Administración tributaria) se ven acompañadas en España de varias circunstancias adicionales. La primera de ellas, en absoluto baladí, consiste en la difuminación que se ha producido en la aplicación práctica entre la tradicional cláusula general antiabuso (fraude de Ley en la Ley de 1963 o conflicto en la aplicación de la norma en la Ley vigente de 2003) y las cláusulas que habilitan a la Administración tributaria para calificar los actos y negocios jurídicos conforme a su verdadera naturaleza jurídica.

Otro tema a discutir, es la confusión entre simulación y conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Su incidencia en el ámbito sancionador, como se

dijo anteriormente en este mismo apartado. Aun cuando, desde un punto de vista teórico, la distinción entre simulación y fraude a la ley tributaria o conflicto pueda fundamentarse en el elemento de engaño que acompaña a la simulación y no al conflicto, y en que el negocio simulado no es querido, es lo cierto que, en la práctica, el deslinde no resulta fácil y su imprescriptibilidad de la potestad de comprobación de la Administración tributaria, tampoco lo es. (EY Abogados, 2015)

Es por este motivo que su aplicación actual, no resulta pacífica, lo que trae consigo una difícil diferenciación aplicativa, como se dijo precedentemente, el desconcierto entre simulación y conflicto en la aplicación de la norma tributaria, es una cuestión compleja de abordar. Desde un prisma teórico, la distinción entre simulación y fraude a la ley tributaria o conflicto, puede resultar de simple entendimiento, es decir, el elemento engaño que acompaña a la simulación y no al conflicto, y en que el negocio simulado no es querido, lo real es que en la práctica, el límite no es tranquilizador. Algunos pronunciamientos judiciales, así lo han dejado establecido. Por ejemplo, la sentencia del Tribunal Supremo, de 28/03/2012, argumentó, en orden a delimitar el fraude de ley respecto de la simulación, *que no siempre es fácil identificar plenamente el mecanismo elusivo que se utiliza, no puede olvidarse que su delimitación es fruto de construcciones dogmáticas de fácil identificación teórica, pero de, a veces, sinuosos perfiles de la realidad, las diferencias pueden llegar a ser extremadamente sutiles.*

Claro está, que en España existe aplicación de la GAAR, lo que no implica que los tribunales de justicia les resulte fácil su interpretación, es por ello, las críticas tanto jurídicas como dogmáticas, de ahí el resultado de una nueva reforma en la actualidad.

4.4.1.4. Ley 34/2015: de 21 de septiembre, modificación parcial de la ley 58/2003

Desde su entrada en vigor, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha sido objeto de varias modificaciones si bien la que ahora se implementa es la de mayor calado, afectando a diversas partes del texto legal, que encuentran su justificación en motivos de diversa índole. Esta norma sigue el principio de adaptación continua de la norma tributaria a la evolución de la sociedad y, muy particularmente, a los mecanismos que, de diversa índole, conforman las relaciones jurídicas y económicas entre los ciudadanos, relaciones sobre las que gravita, en última instancia, la obligación tributaria, adaptación que, sin embargo, trata de respetar en todo momento un principio de estabilidad de la normativa que fortalezca la seguridad jurídica en beneficio de los operadores jurídicos que aplican el sistema tributario: los obligados tributarios, los colaboradores sociales y la propia Administración Tributaria. Los objetivos esenciales que persiguen las modificaciones son los siguientes: El reforzamiento la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración Tributaria y reducir la litigiosidad en esta materia, para lo que es fundamental lograr una regulación más precisa, clara y sistemática de todos aquellos procedimientos a través de los cuales se aplica y gestiona el sistema tributario. Prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mejor aprovechamiento de los recursos a

disposición de la Administración. Estos objetivos pueden sintetizarse en uno solo: mejorar, adaptar y completar la regulación del sistema tributario español, haciéndolo más justo y eficaz²².

Aunque la mayor parte de las modificaciones introducidas por la Ley 34/2015 en la LGT son de carácter técnico y afectan a temas procesales muy específicos, también existe un grupo de modificaciones que refuerzan la posición de la Administración en la lucha contra el fraude y, por lo tanto, debilitan la posición del obligado tributario.

Como novedades más destacadas por su trascendencia e incidencia general hemos de resaltar las siguientes:

4.4.1.4.1. La sancionabilidad de determinados supuestos de conflicto en la aplicación de la norma.

Tradicionalmente el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (anteriormente denominado fraude de ley) no era susceptible de ser sancionado. Así, tanto la última redacción vigente del art. 24.3 LGT de 1963, al regular el antiguo fraude de ley, como la redacción original del art. 15.3 LGT 58/2003 contemplaban expresamente la no sancionabilidad en tales casos.

Sin embargo, la reforma establece por primera vez la posibilidad de sancionar el conflicto en aplicación de la norma cuando la Administración hubiera publicitado dicha conducta como constitutiva de elusión fiscal. En concreto, la

²² BOLETÍN OFICIAL DEL ESTADO Martes 22 de septiembre de 2015.

norma exige que, con anterioridad a la presentación de la autoliquidación, una situación con “igualdad sustancial” con la regularizada haya sido calificada y publicitada por la Administración como constitutiva de conflicto en aplicación de la norma (art. 15.3 y 206 bis LGT). A estos efectos se crea un tipo específico de sanción en el art. 206 bis LGT).

4.4.1.4.2. Ampliación de determinados plazos de prescripción

Una de las modificaciones más importantes es la de la prescripción. El art. 66 bis LGT diferencia la prescripción del derecho a liquidar de la prescripción del derecho a comprobar. Se introduce una nueva prescripción de diez años para comprobar las bases o cuotas pendientes de compensar, computados desde la finalización del plazo reglamentario para la presentación de la autoliquidación en que se generó el derecho. De esta manera se incorpora a la LGT y generaliza lo dispuesto en el art. 26.5 de la LIS 27/2014.

4.4.1.4.3. El registro de morosos

Como medida de presión social para favorecer la recaudación se establece la publicación de los deudores tributarios de más de 1.000.000 €, salvo que la deuda estuviera pagada, suspendida o aplazada (art. 95 bis LGT). Se crea por primera vez el bautizado como “Registro de morosos”.

4.4.1.4.4. Compatibilidad del procedimiento de liquidación en vía administrativa y el procedimiento penal

Se suprime la incompatibilidad del procedimiento penal y administrativo y se introduce un Título VI con la rúbrica “Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública” (arts. 180, 250, 251 y 252). Con la reforma la Administración podrá liquidar y recaudar la deuda tributaria al mismo tiempo que se tramita el procedimiento penal e, incluso, con anterioridad a la sentencia²³.

4.5. Perú

En América latina, en un país cercano, vecino, que limita con nosotros, como es el caso de Perú. Existe hace unos años, exactamente desde el 2012 una norma general antielusión que se regulo a través del Decreto Legislativo N° 1121, por el cual se incorporó al Título Preliminar del Código Tributario la norma XVI, destinada a combatir la elusión tributaria y la simulación. Se detalla:

“Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realice, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria –SUNAT- se

²³ LEGAL FLASH, ÁREA DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO 25 de septiembre de 2015.

encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base o la deuda tributaria, o se obtenga saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

a) que individualmente o de forma conjunta sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventajas tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

La SUNAT aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el primer párrafo, según el caso.

Para tal efecto se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del impuesto General a las ventas e impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del impuesto General a las ventas e impuesto de Promoción Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendido a los actos efectivamente realizados". (Zuzunaga, 2013)

El precepto aportó la novedad de consagrar la elusión como categoría jurídica de recepción expresa ("en casos que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias") al considerar como presupuesto de hecho no el negocio creado por las partes, sino el que ellas normalmente hubiesen creado para obtener los resultados económicos alcanzados, si no hubiese existido el intento de evitar el impuesto u obtener otras ventajas fiscales. Esta descripción identifica la elusión con el fraude a la ley tributaria, aunque esta última no lo agote. (Tarsitano, 2014)

Quien realiza un negocio en fraude a la ley no realiza un hecho equivalente, sino el mismo hecho que la norma que se pretendió defraudar grava. Desde la perspectiva de la Teoría General del Derecho, no es factible sostener que a través del fraude a la ley tributaria se logra en efecto realizar un hecho distinto (hecho equivalente) al gravable; el fraude a la ley es una articulación artificiosa que está orientada en realidad a ocultar el hecho real (sometido inevitablemente a las normas que le son aplicables) frente a terceros (Bravo, 2013).

El fraude de ley aparece identificado con el abuso de derecho institucional, cuando el abuso no es considerado desde el lado de quien ejercita un derecho subjetivo en forma irregular o antisocial, sino desde el punto de vista de la ley, cuyo espíritu es violado procurando fines que la exceden. Pero más allá de estas nociones generales, cada país debe matizar y contrastar estas nociones con su propio ordenamiento, con su doctrina y su jurisprudencia. Lo mismo cabe decir

respecto a si existe una coincidencia entre el abuso de derecho y el fraude de ley civil y la categoría *elusión*, creada por la norma XVI. (Tarsitano, 2014)

En palabras de Palao Taboada (2009), la aplicación de la norma eludida es la consecuencia capital del fraude de ley, que deriva directamente del significado y función de esta figura: el defraudador no logra su proposito, sino que se lo somete a los efectos de la norma que trató de evitar.

Ahora bien, definitivamente se trata de una norma de arquitectura compleja, que en opinión de Bravo Cucci, recoge tres reglas diferenciadas que recogen dos realidades distintas. Su primer párrafo (la primera regla) recoge la calificación del hecho imponible, natural correlato de la interpretación de la norma tributaria. el segundo párrafo y tercer párrafo (la segunda regla) parece referirse al mismo fenomeno; la elusión de normas tributarias. No obstante ello, ante la incertidumbre en torno al sentido en el que se ha utilizado la expresión *elusión*, en el caso de una interpretacion laxa de lo que ella significa, podrís sostenerse que el segundo párrafo es autónomo respecto del tercero, pues regularía un genero elusión del que fraude a la ley sería simplemente una especie. En cuanto al tercer párrafo, este es el deudor del articulo 15 de la GAAR Tributaria Española, sancionada por la Ley 58/2003, lo que puede notarse con una simple lectura de ambas normas. Si bien el segundo párrafo es impreciso al referirse en términos generales a la *elusión*, es el tercero el que exige para su aplicación, el rasgo característico del fraude a la ley tributaria; pretender la evitación de la norma tributaria a través de actos artificiosos, a los efectos de obtener una ventaja tributaria. En una primera aproximación al tema, resulta que no todo negocio en fraude a la ley tributaria estará bajo los alcances de esta ley, pues bastará que el negocio tenga un efecto

jurídico o económico distinto del ahorro o ventaja tributaria, para que no sea posible su aplicación. El último párrafo (la tercera regla) se refiere a la simulación relativa. En ella se quiere dejar en claro, que es a través de la calificación del hecho imponible que la Administración Tributaria puede desconsiderar los efectos jurídicos que se pretenden atribuir a un negocio simulado. La norma no hace más que aclarar algo que de suyo fluye del primer párrafo del precitado artículo.(Bravo, 2013)

Al analizar la norma recién citada nos podemos dar cuenta que tiene importantes semejanzas con la normativa española, es decir, con la Ley 58/2003 que, como se dijo anteriormente, supuso una profunda revisión de la estructura del ordenamiento jurídico tributario español. Por lo tanto, podríamos establecer que las legislaciones latinas, al menos la peruana, se inspiró en la legislación española. Es por este motivo que al final del camino las controversias que se originan al aplicar la GAAR son siempre las mismas, es decir, con la posibilidad que se le entrega a la Administración Tributaria de aplicar estas cláusulas con cierta discrecionalidad, provocando una merma a la seguridad jurídica del contribuyente. Es este, quizás, el argumento más profundo que posee la doctrina de cada país para criticar a las GAARs.

No es menos importante señalar que la normativa peruana, es decir, la aplicación de la GAAR se encuentra suspendida.

CONCLUSIONES

La elusión es un fenómeno que afecta a los sistemas fiscales mundiales, ya que es un atentado directo a la equidad del sistema tributario. Es deber de cada Estado formular las herramientas necesarias para evitar que los contribuyentes se sustraigan al cumplimiento de sus deberes fiscales mediante conductas adoptadas con el sólo propósito de eludir el pago de impuestos.

Las herramientas, con las que se cuenta en la actualidad, para combatir la elusión son de variada índole, comprenden entre otros, tanto el establecimiento de presunciones, ficciones; así como doctrinas judiciales y normas antielusivas.

Como pudimos darnos cuenta, la lucha contra elusión es compleja, no existe una única herramienta para combatirla, y es por ello que muchas veces los sistemas tributarios cuentan con más de una de ellas.

Antes de la reforma del año 2014, la postura mayoritaria en nuestra doctrina era que la naturaleza jurídica de la elusión era lícita, lo que queda plasmado en nuestra jurisprudencia en el famoso caso de Inmobiliaria Bahía.

Ahora bien, la jurisprudencia fue cambiando su parecer en torno a la licitud de la elusión. Esto se puede apreciar de alguna manera en el caso Coca-Cola Embonor S.A, en donde si bien no da un concepto explícito de lo que es la elusión, si señala que la planificación tributaria debe tener una legítima razón de negocios, con lo cual está aplicando la doctrina del business purpose test que proviene de la jurisprudencia estadounidense. Pero donde a nuestro juicio queda aún más claro este cambio en el pensamiento jurisprudencial es en la sentencia de la Corte Suprema de fecha 27 de julio de 2015, caso Laura Rosa Muñoz Aramayona con

S.I.I. IX Dirección Regional, en donde el máximo tribunal de nuestro país señala que la elusión tributaria *“...evita el impuesto que, por la vía usual del desarrollo de la actividad, le habría correspondido, objetivo para el que utiliza formas jurídicas inusuales o anómalas.”*

En este escenario y para seguir los lineamientos internacionales en torno a la materia, en especial los entregados por la OCDE, ya que Chile es miembro de ella; el legislador chileno, decidió introducir en nuestro ordenamiento jurídico una norma antielusiva general, con el fin de luchar de una forma más activa contra la elusión, y de paso terminar con la discusión doctrinaria en cuanto a su naturaleza jurídica, ya que luego de la reforma es claro que la elusión en Chile es ilícita.

La decisión adoptada por nuestro legislador en un principio fue muy controvertida y resistida por gran parte de la doctrina, toda vez que la mayor crítica que se le hace a la cláusula general es que trae un alto grado de incertidumbre aparejado, incertidumbre que ciertamente en el caso chileno, en nuestra opinión, se ve agravada por la poca prolijidad que tuvo el legislador en su redacción; y que se puede prestar a arbitrariedades por parte de la autoridad tributaria.

La experiencia comparada nos muestra, en este sentido, que es un problema recurrente en este tipo de cláusula la falta de definición y la vaguedad con que define lo que es el abuso, un ejemplo de ello es el caso alemán en donde se señala que se trata de una conducta inapropiada, sin dar ningún tipo de definición o lineamiento de lo que debe entenderse por inapropiada. Este problema se vio replicado en nuestro derecho, ya que creemos que el concepto de elusión que nos entrega nuestra ley, es un concepto vago e indeterminado, toda vez que no define una de las conductas que constituye la elusión como lo es el

abuso, requisito mínimo que este tipo cláusula debería cumplir. En este sentido estimamos que las modificaciones introducidas por nuestro legislador a la normativa española, que inspiró nuestra norma, no solo cortó todo tipo de conexión con la norma española, lo que hace imposible que la doctrina y jurisprudencia foránea sirva para ilustrar la labor del intérprete nacional; sino que establece un concepto demasiado amplio de abuso, lo que sin dudas traerá más de algún problema.

También concordamos en que el legislador nacional cometió un error al equiparar el abuso con la simulación, toda vez que son dos figuras diferentes (pues en la simulación, la obligación tributaria ha nacido), que merecen un tratamiento y sanciones distintos.

Ahora bien, la experiencia comparada nos demuestra que la aplicación de la norma general antielusiva no opera con frecuencia, sobre todo en los primeros años desde que es introducida al ordenamiento jurídico respectivo. Tal es el caso de Alemania, en que si bien la primera vez que fue promulgada fue en 1919, era una norma que prácticamente no se aplicaba, o el caso de Canadá donde la Corte Suprema de Justicia se pronunció recién en el año 2005 sobre la aplicabilidad de dicha norma (la norma se encuentra vigente desde 1988). En España, a pesar de que se encuentra vigente desde el año 1963, recién en el año 2003, se empieza a aplicar con la ley 58, lo que no ha resultado pacífico, de acuerdo a su redacción. Perú es caso aparte, ya que no le dio una oportunidad real a la norma general antielusiva, procediendo a la suspensión de su aplicabilidad.

Estimamos que en la lucha contra la elusión el Estado no debe escatimar recursos; que Chile hizo lo correcto al incluir en nuestro sistema tributario una

cláusula general antielusiva que permita a la autoridad tributaria actuar contra el abuso en materia fiscal, ya que la elusión en el fondo nos afecta a todos. Sin embargo, pensamos que el legislador debió haber analizado con mayor profundidad la norma que decidió importar y adecuarla a la realidad de nuestro sistema jurídico, ya que al no hacerlo solo aumento la inseguridad jurídica propia de este tipo de cláusulas.

También creemos, apoyándonos en la experiencia comparada, que no se deberían centrar todas las esperanzas en esta cláusula, más aún cuando en definitiva, su aplicación dependerá de lo que fallen los tribunales. Y como pudimos ver, en la experiencia comparada, los tribunales históricamente han sido reticentes en apartarse del formalismo de la interpretación de las leyes fiscales, lo que muchas veces conlleva que transacciones que son manifiestamente elusivas no sean dejadas sin efecto.

Por lo anterior, creemos que si bien los temores en cuanto a la formulación de esta cláusula no son del todo infundados, si son excesivos, ya que como se pudo apreciar en otros sistemas tributarios, los jueces son cautos al momento de aplicar las leyes fiscales, cuestión que estimamos será parecida en nuestro país.

Solo el tiempo podrá decir si la norma general antielusiva chilena es realmente efectiva en combatir la elusión, por lo pronto, solo podemos señalar que en los casos en que realmente se ha aplicado ha demostrado ser una herramienta efectiva.

BIBLIOGRAFÍA

1. Libros

- Alessandri et al., 1998. *Tratado de Derecho Civil Partes Preliminar y General, Tomo II*, Editorial Jurídica de Chile, Santiago.
- Ault, H. y Arnold, B. 2010. *COMPARATIVE INCOME TAXATION. A Structural Analysis*. Kluwer Law International, The Netherlands.
- Brown, K (Editor), 2012. *A Comparative Look at Regulations of Corporate Tax Avoidance*. Springer, Dordrecht Heidelberg London New York.
- Díaz, V., 1999. *Criminalización de las infracciones tributarias*. Depalma, Buenos Aires.
- García, C., 2004. *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Marcial Pons, Madrid.
- Palao, C., 2009. *La Aplicación de las Normas Tributarias y la elusión Fiscal*. Lex Nova, Valladolid.
- Rosembuj, T., 2009. *Minimización del impuesto y responsabilidad social corporativa*. El Fisco, Barcelona
- Seiler, M., 2016. *GAARs and Judicial Antiavoidance in Germany, The UK and The EU*, ed. Michael Lang. Linde Verlag Ges.m.b.H, Viena.
- Spisso, R., 2000. *Derecho Constitucional Tributario*. Depalma, Buenos Aires.
- Ugalde, R y García, J., (2008). *Elusión, Planificación y Evasión Tributaria*. Legal Publishing, Santiago.

- Vergara Hernández Samuel (2006) *Planificación Tributaria y Tributación*, Nova Lex, Santiago.
- Vergara, G., (2016). *NORMA ANTIELUSIVA GENERAL sobre los fines en nuestras leyes tributarias*. Libromar, Santiago.

2. Artículos de revistas

- Allingham M.G y Sandomo A, 1972. *Income Tax Evasion: a Theoretical Analysis*, Journal of Public Economics, Nº 1, pp 323-338.
- Amoros, N., 1965 *La Elusión y la Evasión tributaria*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Madrid, España.
- Barker, W. 2009. “The Ideology of Tax Avoidance”. *Loyola University Chicago Law Journal*, Vol. 40 (2), pp. 229-251.
- Barreda, F., 2014. “Legítima Razón de Negocios y Juicio de Coca-Cola Embonor S.A con Servicio de Impuestos Internos”. *Revista de Estudios Tributarios*. Nº 10. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, pp. 261-284.
- Bergman, M., 2003. *Tax Reforms and Tax Compliance: The Divergent Paths of Chile and Argentina*, Journal of Latin American Studies, 35, Cambridge University Press. pp 593-624.
- Bravo, J. 2013. “Algunos comentarios con relación a la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Nº 53, pp. 67-80.

- Brzovic, F., 2001. “Ley de evasión y elusión tributaria”. *Revista de Derecho*. Nº 5. Universidad Finis Terrae, pp. 53-62.
- Calatayud, I., 2004. “Comentario al artículo 15 de la nueva ley tributaria, conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. *Revista Hacienda Canaria*. Nº 10, pp. 7-34.
- Ferré, E., 2014. “Tributos, responsabilidad social y administraciones tributarias”. *Revista de Administración Tributaria*. Nº 36, Centro Interamericano de administraciones tributarias, CIAT, pp 44-56
- García, C. 2008 “Clausula General Antielusiva y La Norma Peruana VIII Peruana, Entrevista a Cesar Garcia Novoa”, *Revista de Derecho Themis*. Nº 55, pp.327-338.
- González, J. 2015.” Reflexiones en torno a la potestad de la administración tributaria para la calificación de hechos, actos o negocios jurídicos. El nuevo artículo 4o bis del Código Tributario”. *Actualidad Jurídica*. Nº 32. Universidad del Desarrollo, pp. 227-243.
- Martínez, R. 2007. “El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho”. *Revista de Derecho*, Nº XXIX. Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, pp. 351-378.
- Tarsitano, A. 2007. “La cláusula antiabuso en el derecho tributario argentino ¿El fin de la elusión?”. *Revista Fiscal*, Nº 1, pp 27-36.
- Tarsitano, A. 2014. “La Elusión Fiscal y la Norma XVI del título Preliminar del Código Tributario”. *Ius et Veritas*. Nº 49, pp 40-49.

- Vergara, G. 2015. “Análisis Crítico de la Norma Antielusiva Genérica de la Ley 20.780”. *Revista de Estudios Tributarios*. N° 12. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, pp. 149-179.
- Wahn, W., 2012.”Interpretaciones que Amenazan al Derecho Tributario. Tendencias Actuales y Análisis Crítico”. *Revista de Estudios Tributarios*. N° 6. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, pp. 161-181
- Yáñez, F. 2014. “Análisis de la nueva cláusula general antielusiva”. *Revista de Estudios Tributarios*. N° 11. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, pp. 233-250.
- Yáñez, J. 2015. “Evasión Tributaria: atentado a la equidad”. *Revista de Estudios Tributarios*. N° 13. Centro de Estudios Tributarios, Universidad de Chile, pp. 171-206.
- Zuzunaga, F. 2013. “¿La cláusula antielusiva general vulnera la Constitución Peruana?”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 53, pp 23-66.

3. Periódicos

- Endress, S. Columna de Opinión “Reforma tributaria: debate insuficiente”. *La Tercera*. 28 de abril de 2014.
- Yáñez, J. Columna de Opinión “Evasión versus Elusión”. *Diario Estrategia*. 5 de Noviembre de 2010.

4. Tesis

- Meza, R. “Elusión y Normas Antielusivas a la luz de la Constitución Política de la República”. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, Santiago, 2015
- Recabarren, S. “Planificación Tributaria o Fraude Tributario”. Memoria para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de Chile, Santiago, 1993.

5. Otros documentos

- Brzovic, F., 2008. Charla sobre Planificación Tributaria, Colegio de Ingenieros de Chile A.G. Disponible en [<http://www.ingenieros.cl/wp-content/uploads/2014/04/Charla-Reforma-Tributaria-Franco-Brzovic.pdf>].
- Carrasco, C., 2010. *Instrumentos y Técnicas para la medición de la evasión*, Serie Temática Tributaria N° 7, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).
- EY Abogados, 2015. “Cláusula general antiabuso tributaria en España: Propuestas para una mayor seguridad jurídica”. Disponible en <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/02/Cláusula-General-Antiabuso-Tributaria-en-España-Propuestas-para-una-mayor-seguridad-jur%C3%ADdica.pdf>
- Historia de la Ley N°20.780 Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema

- Tributario. Disponible en
[\[http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1067194\]](http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=1067194).
- Historia de la Ley N° 19.738 Normas para combatir la evasión tributaria. Disponible en [\[http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=186616\]](http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=186616).
 - Gárate, C. 2015: ALCANCES CRÍTICOS: Nuevas Normas Generales Antielusivas-Chile. Disponible en [\[http://cristiangularate.blogspot.cl/2015/08/alcances-criticos-nuevas-normas.html\]](http://cristiangularate.blogspot.cl/2015/08/alcances-criticos-nuevas-normas.html)
 - García, C. 2012 *Elusión y evasión internacional*. I CONGRESO INTERNACIONAL DE DERECHO TRIBUTARIO. Panamá 6 al 8 de junio de 2012, disponible en [\[http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-ii-congreso-internacional-de-derecho-tributario/3-elusion-y-evasion-internacional-cesar-garcia-novoa/file\]](http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-ii-congreso-internacional-de-derecho-tributario/3-elusion-y-evasion-internacional-cesar-garcia-novoa/file).
 - García, J. 2005 “La naturaleza jurídica de la elusión tributaria”, *Revista de Derecho del Consejo de Defensa del Estado*, N° 13. Disponible en [\[https://www.cde.cl/wps/wcm/connect/96e82fa1-45c1-4ea4-b372-e56ead41e8b1/9.pdf?MOD=AJPERES\]](https://www.cde.cl/wps/wcm/connect/96e82fa1-45c1-4ea4-b372-e56ead41e8b1/9.pdf?MOD=AJPERES).
 - García, J. 2014 “SOMBRAS CHINESCAS SE OTEAN EN LOTANANZA: CLAUSULA O NORMA GENERAL ANTIELUSIVA”, *La Semana Jurídica*. N° 83, del 27 al 31 de enero. Disponible en [\[http://www.ichdt.cl/userfiles/Articulo%20clausula%20antielusiva.pdf\]](http://www.ichdt.cl/userfiles/Articulo%20clausula%20antielusiva.pdf).
 - Gómez-Sabaini Juan Carlos y Jiménez Juan Pablo (2011) *Estructura Tributaria y Evasión impositiva en America Latina N° 2011/08*, CAF

Documento de Trabajo, Caracas Venezuela. Disponible en [http://scioteca.caf.com/bitstream/handle/123456789/223/201108Sabaini.pdf?sequence=1&isAllowed=y].

- Linares, M. 2004 *El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria*, Indret, Working Paper N° 225, disponible en [http://www.indret.com/pdf/225_es.pdf].
- Osorio, H. 2010. Análisis Comparativo de la Elusión Tributaria.
- Rivas, N. y Paillacar, C 2007 “Caracterización de la elusión fiscal en el Impuesto a la Renta de Chile. Disponible en [https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2881494.pdf].
- Rivas, N y y Paillacar, C., 2008. *Aplicación de los conceptos de imagen fiel y legítima razón de negocios, frente a decisiones estratégicas*, Boletín N° 1, Escuela de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad Panamericana, México, pp.3-11.