

# Diseño y aplicación de normas generales antiabuso nacionales e internacionales

Anarella Calderoni (CIAT), Juliana Cubillos y Frederik Heitmüller  
(Leiden University – GLOBTAXGOV)

Seminario: Abuso y planificación fiscal internacional  
Universidad Católica del Uruguay  
17 de octubre 2022



Financiado por  
la Unión Europea



Universiteit  
Leiden  
The Netherlands

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



European Research Council  
Established by the European Commission

# Agenda

1. Introducción al Juego de Herramientas sobre GAAR
2. Diseño efectivo de las normas GAAR
3. Consideraciones institucionales y de procedimiento
4. Aplicación y seguimiento de las normas GAAR
5. Preguntas y comentarios



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

The cover features a blue and white geometric design with a network of icons representing people, a cloud, and a search function.



# 1. Introducción al Juego de herramientas

## ¿Qué son las normas generales antiabuso?

- Norma que permite a la autoridad tributaria desconocer o re-caracterizar transacciones elusivas / abusivas
- Forma domestica o internacional
- Una GAAR vs. una SAAR

## Objetivos del documento

- Clarificar preguntas y apoyar a las AT
- Impulsar consenso (internacional y domestico)
- Mas allá de un documento (diagnostico, capacitación, etc.)
- Complementar la información existente

¿Deben los países introducir una GAAR?  
(2)

Evaluación de riesgos  
(3)

Gestión de la introducción de una GAAR  
(4)

¿Como diseñar una GAAR?  
(5)

¿Como se aplica en la práctica?  
(6)

# 2. Diseño de la cláusula general antiabuso

## Nacional

No existe una fórmula mágica.

Fuentes de inspiración.

Casos, otras GAAR, redacciones por parte de organizaciones internacionales.

**Se trata de un proceso**

### Práctica local

#### SAAR:

Aplica – El esquema fue diseñado para evitarla.

#### Doctrinas

#### Jurisprudenciales:

Prueba de razonabilidad

Prueba de propósito principal

Último remedio

### Aprender de experiencias ajenas

Estudios comparativos  
pags. 69 a 71

Inspiración: Sí, pero hasta qué punto?

Buenas prácticas: Sí, pero es necesaria su adaptación.

**Balance y claridad**

## Internacional

Modelo OCDE y ONU - conceptos comunes.

# 2. Diseño de la cláusula general antiabuso

## Ejemplos de normas a nivel internacional

A ser utilizados como modelo macro para incluir todos los elementos básicos de una GAAR.

Importante que se conozca el significado a darle a cada elemento.

### Introducción de una norma general contra la elusión – FMI\*

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

5. En este apartado:

“esquema” incluye cualquier curso de acción, acuerdo, convenio, entendimiento, promesa, plan, propuesta o compromiso, ya sea expreso o implícito y sea o no ejecutable;

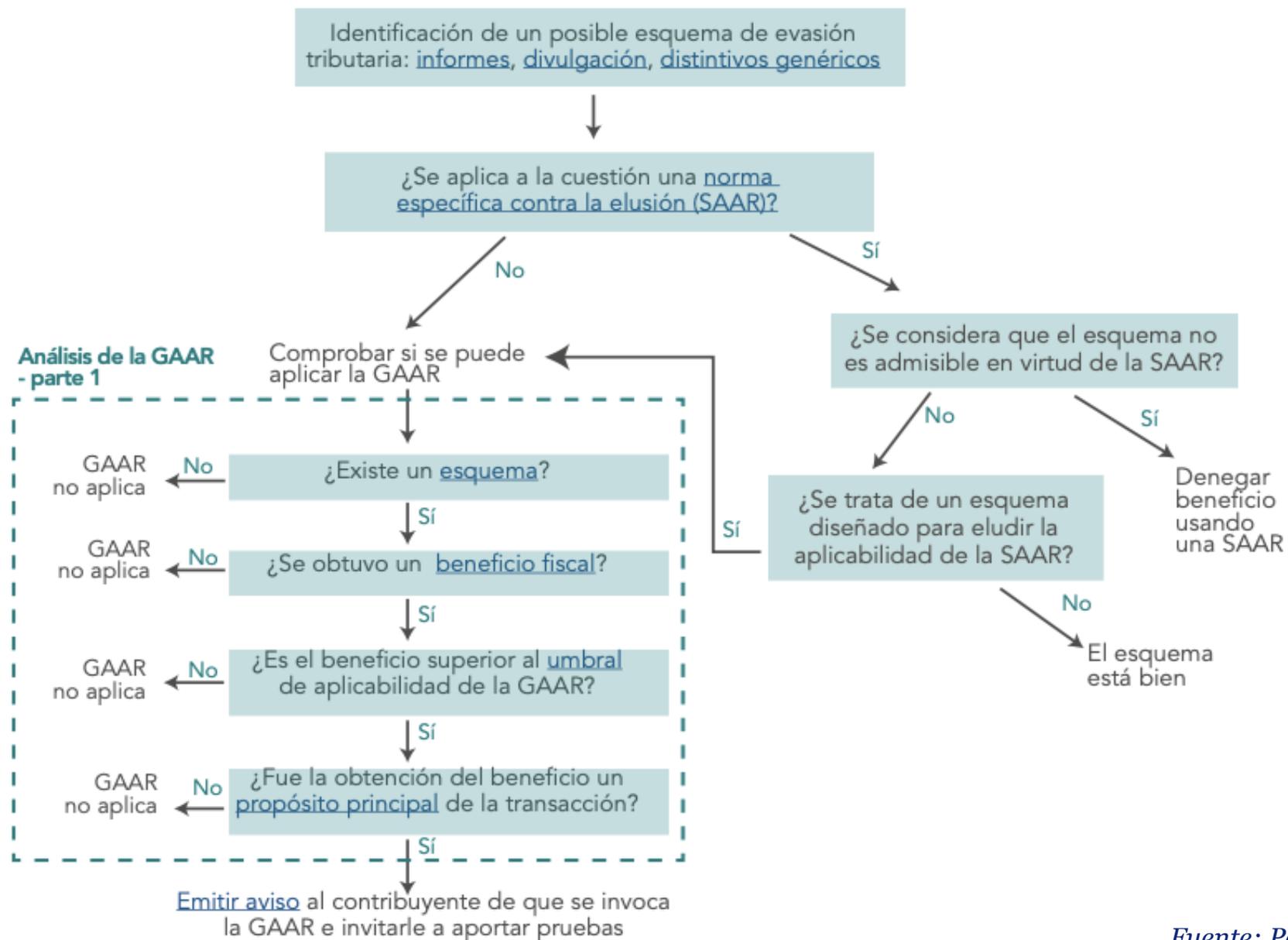
“beneficio fiscal” significa:

- (a) una reducción de la obligación de pagar impuestos, incluso a causa de una deducción, crédito, compensación o reembolso;
- (b) un aplazamiento de la obligación de pagar impuestos;
- (c) cualquier otra ventaja derivada de un retraso en el pago del impuesto; or
- (d) cualquier cosa que provoque: (i) que una cantidad de ingresos brutos sea una renta exenta o no esté sujeta a impuestos; o (ii) que una cantidad que de otro modo estaría sujeta a impuestos no sea gravada.

Test Objetivo  
Test Subjetivo

\*Se nota que esta no es una traducción oficial de la fuente.

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



## 2. Diseño de la cláusula general antiabuso

### ¿Cuál es el objetivo final?

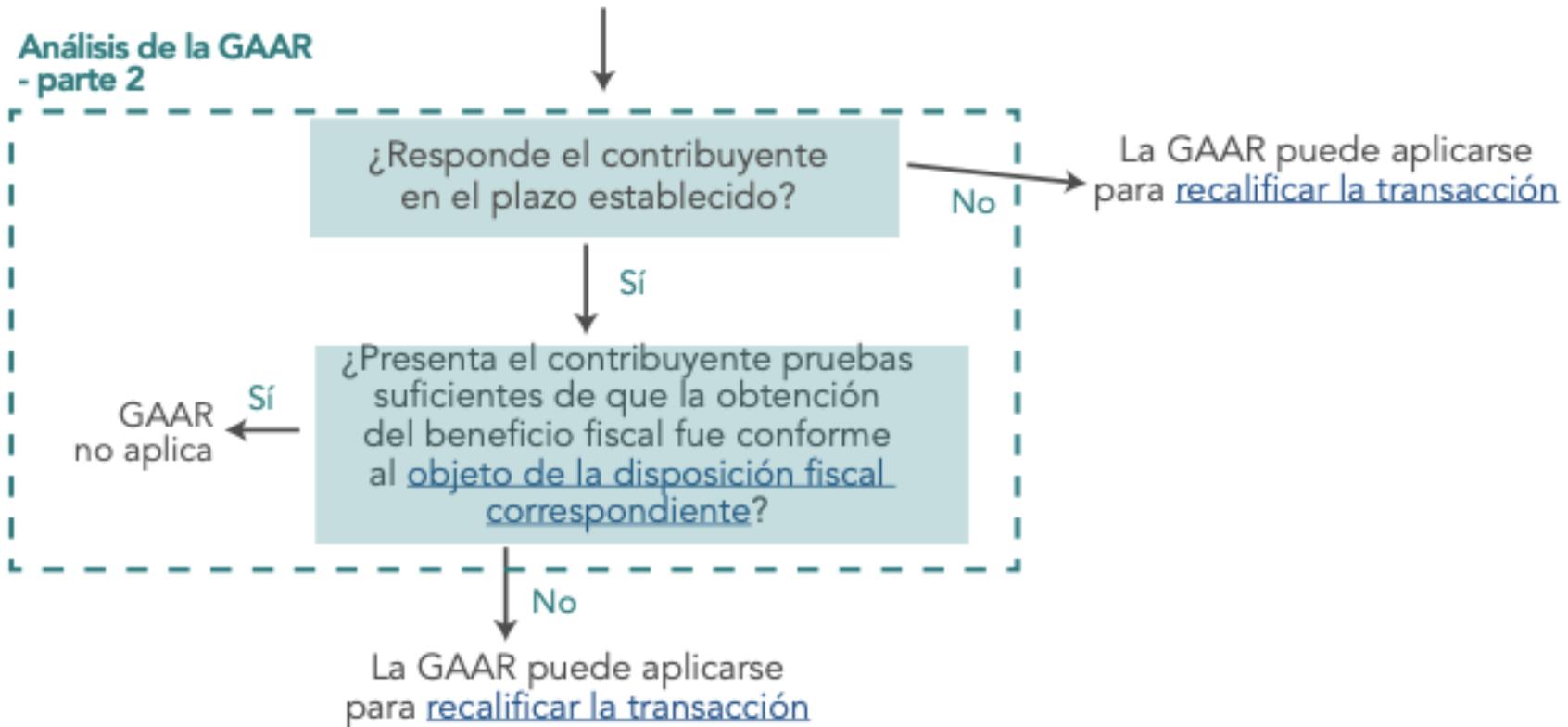
Llevar a cabo todo el proceso, incluida la instancia en que se involucra al contribuyente.

Claridad en cuanto a los significados (sin agotarlos)

Claridad en cuanto a la oportunidad para las distintas acciones

### Una consecuencia clara\*

1. A pesar de lo dispuesto en la presente Ley, cuando se aplique este artículo, **la Administración Tributaria podrá determinar el impuesto a pagar de la persona** que obtuvo el beneficio fiscal como si el esquema no se hubiera suscrito o ejecutado, o como si se hubiera suscrito o ejecutado una alternativa razonable a la suscripción o ejecución del esquema, y **podrá realizar ajustes compensatorios del impuesto a pagar de cualquier otra persona afectada por el esquema.**
2. Si se realiza una determinación o ajuste en virtud de esta sección, la Autoridad Fiscal **debe emitir una evaluación** que dé efecto a la determinación o al ajuste.
3. La liquidación...**deberá notificarse en un plazo de 5 años** a partir del último día del ejercicio fiscal al que se refiera la determinación o el ajuste.



# 3. Consideraciones institucionales y de procedimiento

## Consecuencias de la GAAR para el contribuyente:

- Recaracterización
- Penalidades

## Limites procedimentales a la aplicación:

- Comité de aplicación
- Límites monetarios



# 3.1 Consecuencias de la GAAR

- Recaracterización
- Otorgar beneficios alternativos
  - Ej. dar el beneficio de otro convenio?
- Penalidades
  - Diferencias alrededor del mundo
  - Penalidades más altas cuando el ámbito de la GAAR es reducido

Juego de Herramientas, Pag 74:  
“la Administración Tributaria podrá determinar la deuda tributaria de la persona que obtuvo el beneficio fiscal **como si el esquema no se hubiera suscrito o ejecutado**, o como si se hubiera suscrito o ejecutado **una alternativa razonable** a la suscripción o ejecución del esquema [...]”

# 3.2 Límites procedimentales a la aplicación

¿Por qué poner límites procedimentales?

## Comité / Panel

- Opiniones vinculantes / no vinculantes
- Participación de expertos independientes o no
- Publicación de las opiniones

## Límites monetarios

- Generalmente no inscritas en la ley
- En India: beneficio mas de 360,000 USD
- Puede proteger a pequeños contribuyentes con pocos recursos

# 4. Aplicación y seguimiento de las normas GAAR

## Para fomentar una buena relación:

- Explicaciones sobre el funcionamiento de la GAAR
- Publicación de ejemplos de cuando se aplicara la GAAR
- Contacto y participación entre el contribuyente y la administración tributaria

## Procedimientos de solución de disputas:

- Acuerdos de resolución de disputas
- Tribunales
- Acceso al Proceso Acuerdo Mutuo (PAM)



## 4. Preguntas y comentarios

**Acceder al Juego de herramientas:**

**<https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5803>**

[globtaxgov@law.leidenuniv.nl](mailto:globtaxgov@law.leidenuniv.nl)

[acalderoni@ciat.org](mailto:acalderoni@ciat.org)

# Muchas gracias

[globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl](http://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl)

[ciat.org](http://ciat.org)

**Seminario: Abuso y planificación fiscal  
internacional**

**Universidad Católica del Uruguay  
17 de octubre 2022**



Financiado por  
la Unión Europea



**Universiteit  
Leiden**  
The Netherlands

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



**European Research Council**  
Established by the European Commission