

Diseño y aplicación de las Normas Generales Antielusivas en los países de América Latina



Diseño y aplicación de las Normas Generales Antielusivas en los países de América Latina

Diseño y aplicación de las Normas Generales Antielusivas en los países de América Latina

© 2026, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

ISBN: 978-9962-722-88-5 (PDF)

ISBN: 978-9962-722-89-2 (ePub)

Todos los derechos reservados. Esta publicación es de acceso libre y puede consultarse en formato PDF y EPUB a través del sitio oficial del CIAT: www.ciat.org. Se autoriza su reproducción total o parcial únicamente con fines educativos o de investigación, siempre que se cite adecuadamente la fuente. Queda prohibido su uso con fines comerciales, así como la modificación de su contenido, sin previa autorización escrita del CIAT.

Las opiniones y análisis presentados en esta obra corresponden a las instituciones autoras y no necesariamente reflejan la posición de sus países miembros ni de otras entidades vinculadas.

Citar así:

Grupo Banco Mundial, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2026). *Diseño y aplicación de las Normas Generales Antielusivas en los países de América Latina*. CIAT. <https://www.ciat.org>

Coordinadores del documento

- Grupo del Banco Mundial: Claudia Lucia Vargas Pastor.
- CIAT: Anarella Calderoni e Isaác Gonzalo Arias Esteban.
- SUNAT de Perú: Carlos Rojas Chavez, Domingo Neyra López, José Antonio Peña Rivera y Palmer Luis De la Cruz Pineda.

Relator general

Pablo Porporatto, Consultor Internacional, Argentina.

Revisores

- Anarella Calderoni, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- Claudia Lucia Vargas Pastor, Grupo del Banco Mundial.
- Domingo Neyra López, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, Perú.
- Isaác Gonzalo Arias Esteban, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- Isabel Chiri, Grupo del Banco Mundial.
- José Antonio Peña Rivera, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, Perú.
- Palmer Luis De la Cruz Pineda, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, Perú.
- Natalia Aristizábal Mora, Grupo del Banco Mundial.
- Tiffany Reyes, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Este documento es el resultado de la articulación de esfuerzos entre el CIAT, a través del Programa de Cooperación CIAT-SECO, el Grupo del Banco Mundial y la SUNAT de Perú, instituciones que coorganizaron el 'Taller regional sobre norma anti elusiva general (NAG)' en Lima los días 4 y 5 de marzo 2025, cuyo objetivo fue intercambiar experiencias sobre el diseño normativo y la aplicación de normas generales anti elusión, tanto en el ámbito doméstico como internacional.

Expertos y funcionarios de administraciones tributarias que contribuyeron con experiencias prácticas:

- Carlos Rojas Chavez, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), Perú.
- Helena Alves Borges, Autoridade Tributária e Aduaneira, Portugal (virtual).
- Fernando Becerra O'Phelan, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), Perú.
- Palmer Luis De la Cruz, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), Perú.
- Ernesto Loayza Camacho, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), Perú.
- José Ignacio Muñoz, Servicio de Impuestos Internos (SII), Chile.
- José Antonio Peña Rivera, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), Perú.
- Irene Salomó Rojas, Servicio de Administración Tributaria (SAT), México

Asimismo, la elaboración del documento se nutrió de la información proporcionada por las administraciones tributarias de once países de América Latina (**Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Perú y Uruguay**), así como de otras experiencias internacionales relevantes.

La complejidad es inherente a las Normas Generales Antielusivas.

Una situación, diferentes perspectivas, como lo exponen estos dos precedentes judiciales paradigmáticos:

“Toda la operación, aunque ejecutada bajo los términos de la ley, era en realidad una forma elaborada y artificiosa de transferencia, disfrazada como una reorganización corporativa y nada más”.

Gregory v. Helvering (1935)

“Todo hombre tiene derecho, si puede, a ordenar sus asuntos de modo que el impuesto aplicable bajo las leyes sea menor de lo que sería de otra manera. Si lo logra, por mucho que los Comisionados de Hacienda o sus conciudadanos puedan despreciar su ingenio, no se le puede obligar a pagar un impuesto mayor”.

IRC v. Duke of Westminster (1936)

Tabla de contenido

Siglas y abreviaturas utilizadas	10
1. Introducción	11
2. Análisis del diseño y experiencia en la aplicación de GAARs en los países de América Latina	18
2.1 Diseño y funcionamiento de las GAARs en los ordenamientos legales domésticos.	18
2.2 Introducción de las GAARs	33
2.3 Aplicación de las GAARs.	37
2.4 Aplicación de las GAARs domésticas a casos a los que se aplican Convenios para Evitar la Doble Imposición.	50
2.5 Aplicación e interpretación de las GAAR contenidas en los CDI	57
2.6 Procedimiento de resolución de disputas originados en GAARs en el marco de un tratado tributario.	60
3. Análisis de los casos proporcionados por las administraciones tributarias	63
3.1 Casos que involucran la aplicación de GAARs domésticas.	64
3.2 Casos que involucran la aplicación de GAARs domésticas o incluidas en acuerdos internacionales.	70
4. Desafíos en materia de diseño y aplicación de GAARs	73
4.1 Desafíos en el diseño de las GAARs	73
4.2 Desafíos en la aplicación de las GAARs	73
5. Recomendaciones para los países de América Latina	74
5.1 En el diseño de la regulación	74
5.2 En la aplicación de la regulación	75
6. Referencias	80
Anexos	81

Tablas

Tabla I:	Las GAARs en América Latina: normativa vigente, año de adopción y fuente de inspiración.	81
Tabla II:	Algunas particularidades de las GAAR vigentes en los países de América Latina.	82
Tabla III:	Obligación de divulgar los esquemas de planificación. Comparación entre Argentina y México.	84
Tabla IV:	Procedimientos especiales para aplicar la GAAR.	86
Tabla V:	Catálogo o listado de esquemas de planificación.	90
Tabla VI:	Comité o Paneles para la aplicación de las GAARs.	91

Esquemas

Esquema I:	Procedimiento Especial de Aplicación de la GAAR en Colombia (Art. 869-1 E.T.).	88
Esquema II:	Procedimiento Especial de Aplicación de la GAAR en Chile.	89

Siglas y abreviaturas utilizadas

AATT:	Administraciones Tributarias.
AFIP:	Administración Federal de Ingresos Públicos de Argentina, actualmente ARCA (Agencia de Recaudación y Control Aduanero).
BEPS:	(<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>): Iniciativa de la OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, abordando la planificación fiscal agresiva.
BM:	Banco Mundial.
CDI/s:	Convenio/s para Evitar la Doble Imposición.
CFF:	Código Fiscal de la Federación de México.
CIAT:	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
CTN:	Código Tributario Nacional de Brasil.
DIAN:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia.
GAAR/s:	Regla/s General/es Anti-Elusión / <i>General Anti-Avoidance Rule/s</i> .
IA:	Inteligencia Artificial.
IML:	Instrumento Multilateral desarrollado por el Marco Inclusivo BEPS de la OCDE para incorporar cláusulas Antielusivas en tratados existentes. En inglés: MLI (<i>Multilateral Instrument</i>)
IPF:	Régimen de Información de Planificaciones Fiscales previo de Argentina, ya sin efecto.
IVA:	Impuesto al Valor Agregado.
IUE:	Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas de Bolivia.
OCDE:	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
ONU:	Organización de las Naciones Unidas.
PPT:	Prueba o test del Propósito Principal introducida en los Modelos de Convenios de la OCDE y la ONU de 2017.
RICOI:	Régimen de Información Complementario de Operaciones Internacionales, régimen actual en Argentina que obliga a los contribuyentes a reportar sus esquemas de planificación fiscal.
SAAR/s:	Norma/s Específica/s Antielusión.
SAT:	Servicio de Administración Tributaria de México.
SHCP:	Secretaría de Hacienda y Crédito Público en México.
SRI:	Servicio de Rentas Internas de Ecuador.
SUNAT:	Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria de Perú.
T.U.O.:	Texto Único Ordenado del Código Tributario Perú, donde se encuentra su GAAR.
TTA/s:	Tribunal/es Tributario/s y Aduanero/s en Chile.
UE:	Unión Europea.

Este documento se elaboró a partir del marco conceptual del “**Juego de Herramientas Nacionales e Internacionales para el Diseño y la Aplicación Efectiva de Normas Generales Anti-Abuso del CIAT**” (2022), con la finalidad de profundizar sobre varios de sus temas, con un enfoque práctico y contextualizado. Para ello, se han tenido en cuenta las experiencias de una selección de países de América Latina, respecto de sus marcos normativos y la forma en que gestionan las **Reglas Generales Anti-Elusión (General Anti-Avoidance Rules, GAARs)**.

El objetivo de este documento es brindar una herramienta con recomendaciones y experiencias útiles para lograr la implementación efectiva y sostenible de una GAAR.

El presente documento comienza con una sección inicial que sienta las bases de su contenido, presentando los principios tributarios como justificación de las normas antielusivas, y los desafíos prácticos de las AATT encargadas de la gestión de aquellas, en un contexto de tecnologías disruptivas. Asimismo, se exploran las diversas tipologías de cláusulas antielusivas y se traza su evolución y llegada a América Latina, proporcionando un contexto esencial para el análisis posterior.

Seguidamente se aborda el análisis del diseño y experiencia en la aplicación de GAARs en algunos países de América Latina, en lo que sería la sección central de este documento, que se divide en dos partes. La primera examina el diseño y funcionamiento de las GAARs domésticas, incluyendo su marco legal, fuentes de inspiración, particularidades como la referencia a esquemas y beneficios fiscales, la exigencia de pruebas subjetivas y objetivas, las consecuencias de su aplicación, su interacción con las SAARs y la posible inclusión de umbrales. En esta primera parte también se analiza el proceso de introducción, destacando la importancia de la consulta pública y los memorandos explicativos, y los aspectos prácticos de la aplicación, como el perfil y la formación de los funcionarios, los procedimientos internos, la creación de bases de datos de casos, la comunicación con el contribuyente, la publicación de listados de esquemas de elusión y la función de los paneles o comités consultivos o de aprobación. La segunda parte de esta sección aborda la aplicación de las GAARs domésticas en casos que involucran CDIs. También se dedica a la aplicación e interpretación de las GAARs contenidas directamente en los CDIs, haciendo especial énfasis en el test denominado PPT del plan BEPS y los procedimientos de resolución de disputas originadas en la aplicación de GAARs contenidas en CDIs.

Luego se mencionan algunos casos proporcionados por las AATT, que involucran ejemplos concretos de esquemas reales donde se han aplicado las GAARs, distinguiendo entre aquellos que involucran GAARs domésticas y los que derivan de las GAAR en el marco de los CDIs.

Posteriormente se identifican las complejidades y obstáculos que enfrentan los países al diseñar y aplicar las GAARs; entre ellos, la necesidad de claridad en la definición de elementos clave, la interacción con otras normas antielusivas, la asimetría de información y la gestión de litigios.

A partir del análisis previo, esta sección ofrece directrices y recomendaciones prácticas para los países de la Región, buscando optimizar el diseño y la aplicación de sus GAARs, incluyendo aspectos como la interacción con SAARs, umbrales y sanciones.

a. Los principios tributarios como justificación de las normas antielusivas

Los principios tributarios de legalidad, igualdad y capacidad contributiva establecen límites tanto para la actuación de las AATT como para los Contribuyentes. Estos últimos no pueden eludir indebidamente un hecho imponible previsto en la ley, considerando su deber de contribuir, conforme con su capacidad contributiva real, mediante su ocultamiento o evitando su configuración a través de estructuras artificiales, simuladas o artificiosas.

Como lo ha expuesto el máximo tribunal europeo, *“La aplicación de la normativa fiscal no puede extenderse a prácticas abusivas que, aunque formalmente respeten la legislación, persigan un objetivo contrario al espíritu de la norma.”* (Halifax, C-255/02, TJUE). También remarcó que *“La utilización de una estructura jurídica con el único propósito de obtener una ventaja fiscal sin una justificación económica real constituye un abuso del derecho y debe ser rechazada por las autoridades fiscales”* (Egiom SAS y Enka SA, C-6/16, TJUE).

Por otro lado, no se puede atribuir a los contribuyentes nuevos hechos imponibles, más allá de lo establecidos en la ley, ni menoscabar la autonomía de la voluntad, que le otorga la libertad de realizar economías de opción. Sin embargo, *“La libertad de establecimiento no puede ser utilizada para eludir la carga fiscal de manera artificial, sin una justificación económica real”* (Cadbury Schweppes, C-196/04, TJUE).

Empero, podría suceder que los principios mencionados no sean compatibles si colisionan los principios de legalidad y capacidad contributiva. En este contexto, la aplicación de una GAAR puede corregir situaciones en las que una operación que puede ser legal en su apariencia formal vulnera la capacidad contributiva en su sustancia, y, en consecuencia, afecta el principio de igualdad entre contribuyentes.

Tales principios tributarios y su delicado equilibrio y ponderación justifican la existencia y aplicación de estas cláusulas en los ordenamientos constitucionales modernos.

En ese delicado equilibrio entre principios tributarios, cobran relevancia las GAARs, cuya finalidad es combatir o prevenir la elusión tributaria. Su impacto fundamental radica en aumentar la percepción de riesgo entre los contribuyentes, para desalentar las mencionadas prácticas de elusión.

No existe un consenso internacional para definir la elusión. A diferencia de la evasión, donde la obligación tributaria se produce y se oculta, en la elusión se evita o, más precisamente, se soslaya la generación de aquella, de manera artificiosa o simulada; a partir de un camuflaje o montaje. Asimismo, cabe indicar que lo artificioso o abusivo es lo que la diferencia de la economía de opción o planeamiento tributario genuino. Fácil es decirlo, pero no probarlo en el plano práctico.

En el Portafolio de la ONU (2019) se indica, respecto de las GAAR, que la evasión fiscal es una conducta intencional de no pago de impuestos o menor pago del debido, que requiere de una conducta fraudulenta, no declaración, o tergiversación, catalogada como un delito punible con multa o prisión. La elusión implica la reducción de impuestos, pero por medios -en apariencia- legales.

Las GAARs se pueden basar en diferentes doctrinas jurídicas, tales como el abuso del derecho, el fraude a la ley, la simulación y prevalencia de la sustancia sobre la forma, entre otras. Según los comentarios del art. 11 del Modelo de Código Tributario del CIAT (2015), estas cláusulas GAAR buscan evitar que se utilicen actos con finalidades distintas de las previstas en la ley o sin otra justificación que la de reducir la tributación, obtención de créditos fiscales indebidos o algún tipo de beneficio tributario.

Frente a un sinnúmero de posibilidades de burlar las normas impositivas, a través de la adopción de figuras artificiales o forzadas, los ordenamientos tributarios incorporan estas normas, con carácter general, para dotar a las AATT de la facultad de observar dichas figuras.

No obstante, existen en algunos países precedentes judiciales que admiten que puede ser el contribuyente quién active la prevalencia de la realidad económica sobre la forma. En Argentina, la Corte Suprema de Justicia, en algunos casos, ha aplicado el principio de realidad económica a favor del contribuyente (Lagazzio, Mellor Goodwin y Kellogg's). Según Tarsitano (2021) se cumplía lo predicho por Jarach, en el sentido de que la realidad económica permitía una imposición tendiente a realizar el principio de la igualdad, a favor del contribuyente o del fisco. También cabe destacar una jurisprudencia norteamericana -Complex Media v. Commissioner (TC Memo 2021-14)-, donde la posición de un contribuyente prevaleció, con fundamento en que la sustancia de la transacción era diferente de su forma.

b. Desafíos para las administraciones tributarias en el contexto de nuevas tecnologías

Al abordar la labor de observar las figuras elusivas, no hay que olvidar los desafíos prácticos que enfrentan las AATT para identificar, revisar y en su caso atacar estos esquemas, tales como la asimetría de información al momento de controlar grandes contribuyentes que operan a nivel internacional, la falta de capacidades técnicas, recursos humanos y materiales para aplicar la GAAR en forma objetiva y efectiva.

Es importante mantener la cautela al aplicar estas normas excepcionales, dado que resulta igualmente nocivo para una AATT no atacar un esquema que efectivamente sea elusivo, como atacar aquellos que puedan considerarse economías de opción genuinas o legítimas.

En el actual contexto, cabe destacar el impacto de las nuevas tecnologías, en particular la IA, en la planificación fiscal de alcance internacional. La IA está inaugurando una nueva era en la planificación fiscal, ofreciendo herramientas sin precedentes para diseñar estrategias más eficientes y optimizadas a los contribuyentes y sus asesores, y mejorando drásticamente la capacidad de las AATT para detectar la elusión y evasión.

Para los contribuyentes y sus asesores, este nuevo contexto ofrece herramientas sin precedentes para diseñar estrategias fiscales más eficientes y optimizadas, capaces de navegar la complejidad del entorno tributario global. La capacidad de la IA para procesar y analizar datos a una escala sobrehumana permite la creación de esquemas que maximizan los beneficios fiscales dentro del marco legal, considerando un número de factores que antes era inmanejable.

Paralelamente, las AATT están adoptando la IA como un aliado fundamental para nivelar el campo de juego. Con estas herramientas, las AATT pueden mejorar drásticamente su capacidad para detectar la planificación fiscal agresiva, identificando patrones y esquemas complejos que antes permanecían ocultos.

Este doble impacto de la IA genera una dinámica de carrera tecnológica entre planificadores y fiscalizadores. A medida que la IA se vuelva más accesible y sofisticada, es previsible que la complejidad de la planificación fiscal y los métodos de detección continúen evolucionando.

La IA no reemplazará el juicio humano experto, sino que lo potenciará, exigiendo una comprensión profunda, por parte de todos los actores involucrados en el ecosistema fiscal, de sus capacidades y limitaciones. Es un tema en desarrollo que plantea desafíos regulatorios y éticos en cuanto al uso de esta potente herramienta.

a) Algunas tipologías de cláusulas antielusivas.

Como resultado del análisis de diversas experiencias internacionales, es posible identificar distintas tipologías o clasificaciones de las GAAR, que, entre otros aspectos, se basan en su diseño, mecanismo de implementación y/o su filosofía subyacente. A continuación, se describen brevemente algunas de esas tipologías o clasificaciones:

- **GAARs domésticas y de tratado o acuerdo internacional:** esta clasificación es fundamental y distingue entre las GAARs que se encuentran contenidas en la legislación doméstica de un país y aquellas que se incluyen en los CDIs. La práctica generalizada de incluir GAARs en los CDIs es

reciente. La Acción 6 del Plan de Acción BEPS, que constituye un mínimo estándar del Marco Inclusivo BEPS, plantea la recomendación de introducir una GAAR en los CDIs para contener abusos de sus normas. La Acción 15 proporciona un MLI para su rápida adopción en las redes de CDIs vigentes. Asimismo, los modelos de la OCDE y la ONU incorporaron GAAR en sus versiones de 2017, siguiendo las referidas recomendaciones de BEPS.

- **GAARs estatutarias y las judiciales o jurisprudenciales:** algunos países -particularmente, los de tradición jurídica continental- han codificado las GAARs en sus leyes o códigos tributarios, mientras que otros -principalmente, los que han tenido influencia anglosajona-, entre ellos, los Estados Unidos, han reconocido la aplicación de GAARs a través de la jurisprudencia.
- **GAARs basadas en supuestos de aplicación:** dado que las GAARs buscan descubrir la “naturaleza real” de una transacción, su redacción puede variar, aplicándose en diferentes situaciones preestablecidas. Por ejemplo, cuando una transacción se considera “indebida” o “inadecuada” para obtener una ventaja fiscal, o cuando es “artificial” y/o “ficticia” y/o “simulada”. Algunos países aplican un enfoque de “sustancia sobre la forma”.
- **GAARs basadas en el propósito:** este tipo de GAAR se centra en el objetivo de la transacción. En su diseño se puede plantear un enfoque amplio (si uno de los propósitos es obtener una ventaja fiscal), intermedio, que es el recomendado por la Acción 6 del Plan BEPS de la OCDE y la Directiva ATAD de la UE (si uno de los propósitos principales es obtener una ventaja fiscal) y estrecho (si el propósito exclusivo o principal es obtener una ventaja fiscal).
- **GAARs según su origen o “fuentes de inspiración”:** el diseño de una GAAR puede basarse en propuestas redactadas por organizaciones internacionales (CIAT, la ONU, la OCDE, otras), leyes tributarias de países o desarrollos locales, a partir de las prácticas o antecedentes relacionados con la elusión tributaria, incluyendo la jurisprudencia nacional.

Estas tipologías o clasificaciones son algunas de los tantas posibles que se pueden identificar como resultado de un análisis de alcance internacional de las GAAR. No obstante, es importante destacar que cada GAAR es única y refleja la historia, la cultura jurídica, la efectividad del sistema tributario, el enfoque en la interpretación legal, la posición de la justicia y hasta la moral fiscal de cada país, entre otras cuestiones.

Es por ello que, la adopción literal de normas de otros países puede no ser efectiva debido a las particularidades de cada jurisdicción. Sin embargo, aprender de la experiencia internacional comparada y de los modelos internacionales puede proporcionar luces que sirvan de orientación al momento de diseñar, actualizar y aplicar una GAAR.

En el contexto de los CDIs, la incorporación de la GAAR en la versión de 2017 de los modelos de CDI (art. 29, apartado 9) representa una novedad de aplicación de una norma común (Prueba del

Propósito Principal, *PPT rule*) para los países que la adopten. No obstante, ello, es probable que las interpretaciones domésticas, la posición de la justicia y hasta la moral fiscal de cada país, pueden darle sus propias particularidades, que podrían llevar incluso a planteos que se terminen solucionando con procedimientos de resolución de disputas en el marco de los mismos CDI.

b) La evolución de las cláusulas antielusivas y su arribo en América Latina

Las GAARs han sido una herramienta fundamental en la evolución del derecho tributario a nivel global, para combatir o desalentar las prácticas de elusión.

Han estado en los sistemas tributarios desde hace más de un siglo. Entre los países más antiguos está Alemania, que en el año 1919 incorporó disposiciones que permitían a las autoridades fiscales ignorar esquemas artificiales que buscaban evitar el pago de impuestos. Posteriormente, Francia en 1941, España en 1963 e Italia en 1990 desarrollaron sus propias versiones de GAAR dentro de sus sistemas normativos, fortaleciendo el concepto de “sustancia sobre forma” como principio rector en materia fiscal.

Si bien en los países anglosajones o de influencia anglosajona las doctrinas anti elusión evolucionaron predominantemente a partir de la jurisprudencia—con casos emblemáticos como “Gregory v. Helvering” (1935) en Estados Unidos, donde se señaló que el Fisco no está obligado a aceptar la forma elegida por el contribuyente si aquel determina que la forma empleada no refleja la realidad subyacente del negocio—otros sistemas jurídicos de países como los mencionados previamente codificaron normas estatutarias para abordar la problemática de la planificación fiscal abusiva. Casos como Australia y Canadá ponen en evidencia que los precedentes judiciales adversos llevaron a la implementación de GAARs estatutarias.

Anguita Oyarzún (2017), expone que “...se le denomine fraude a la ley en España, abuso de las formas jurídicas en Alemania, abuso del derecho en Francia, teoría del nuevo realismo en el Reino Unido, doctrina de la sustancia sobre la forma en Estados Unidos o criterio de interpretación económica en Sudamérica, todas estas teorías, doctrinas y normas tienen en común hacer prevalecer la realidad por sobre las apariencias, por sobre el engaño y, al final del día, hacer prevalecer los principios de legalidad y de igualdad en materia tributaria”.

Según el mencionado autor, las cláusulas Antielusivas de los países sudamericanos tienen su génesis, principalmente en los sistemas alemán y español, y en los desarrollos jurisprudenciales anglosajones, todos de larga data, por lo que conocer su experiencia, resulta muy valioso. Argentina es un ejemplo concreto de país pionero en implementar una GAAR, en ese caso, tomando como antecedente el modelo alemán.

Ahora bien, en relación con las transacciones internacionales, un cambio radical se ha producido respecto de la aplicación de los CDI, a partir del Plan BEPS impulsado por el G20 y la OCDE desde 2013. Este plan ha fomentado una “política antielusiva” a nivel global, llevando a incorporar o fortalecer sus medidas contra la elusión en los propios CDI.

Esta convergencia hacia la adopción de GAARs a nivel global subraya el reconocimiento de la necesidad de dotar a las AATT de herramientas efectivas para combatir las prácticas de planeamiento fiscal internacional agresivo que buscan erosionar las bases imponibles y trasladar beneficios de manera artificial.

En lo que respecta a Latinoamérica, la situación ha evolucionado significativamente. Históricamente, la presencia de GAARs era infrecuente en la región, con excepciones pioneras como Argentina (1946), Uruguay (1974) y Ecuador (1975), que establecieron esencialmente criterios de primacía de la realidad económica sobre la forma jurídica. En el siglo XXI se ha observado una marcada tendencia hacia la incorporación o fortalecimiento de GAARs. Ejemplos de ello incluyen Brasil (2001), Bolivia (2003), Perú (2012, con antecedente de norma aprobada y derogada en 1996), Colombia (2012), Chile (2014, posteriormente ajustada en 2024), Honduras (2016), Costa Rica (2018), Panamá (2019, vigente desde 1 de junio de 2024) y México (2020).

En los siguientes apartados, con base en información proporcionada por AATT a la Secretaría Ejecutiva del CIAT y recolectada por los autores, se analizan experiencias con el ánimo de identificar desafíos, lecciones aprendidas y buenas prácticas. Ello, considerando los aspectos claves abordados en El Juego de Herramientas GAAR antes mencionado.

Análisis del diseño y experiencia en la aplicación de GAARs en los países de América Latina

Este trabajo tomó como base la información provista por un grupo de AATT de la región latinoamericana (Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Perú y Uruguay), a partir de una plantilla administrada por la Secretaría Ejecutiva del CIAT, con el apoyo del Banco Mundial y de la SUNAT de Perú.

De manera complementaria, se consideró la información proporcionada por representantes de los países mencionados durante la ejecución del “Taller sobre Regulación y Aplicación de Normas Generales Antielusivas (NAG)”, organizado por SUNAT, el Banco Mundial y el CIAT en la ciudad de Lima (Perú), los días 4 y 5 de marzo de 2025.

En adelante se abordan, en primer lugar, las GAARs incluidas en la legislación doméstica -o nacional, como se denomina en algunos países-, especialmente en sus aspectos de diseño, adopción -o incorporación- y aplicación práctica. En segundo lugar, se tomaron en consideración los CDI, respecto de los cuales se abordará la posibilidad de aplicar dichas GAARs nacionales para desconocer beneficios provenientes de tales CDI. Finalmente se tratarán las GAARs incluidas en dichos instrumentos internacionales, práctica particularmente extendida a nivel mundial, a partir del estándar común proveniente de la Acción 6 del Plan BEPS, la regla PPT (art. 29, apartado 9 del Modelo de Convenio).

A) GAARs domésticas.

2.1 Diseño y funcionamiento de las GAARs en los ordenamientos legales domésticos.

Ante la diversidad de enfoques mencionada previamente y considerando la creciente adopción de GAARs por parte de los países, resulta interesante como primera medida revisar algunas propuestas de posibles diseños de normas para implementar estas facultades. Diversos organismos internacionales y algunos autores han planteado diferentes estructuras para estas cláusulas.

El previamente citado Modelo de Código Tributario del CIAT contempla en su artículo 10 la “calificación de hechos y simulación”, estableciendo que la calificación de los hechos con relevancia tributaria se realizará con los mismos criterios, formales o materiales, utilizados por la ley al definirlos. Además,

prevé que, en los casos de actos o negocios simulados, los tributos se aplicarán atendiendo a los actos o negocios realmente realizados.

Asimismo, el Código del CIAT incluye una “cláusula antielusiva general” en su artículo 11, que dispone que cuando se realicen actos que, individual o conjuntamente, sean artificiosos o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias tributarias aplicables serán las correspondientes a los actos usuales o propios para alcanzar dicho resultado. Sin embargo, esta disposición se aplica únicamente cuando los actos artificiosos o impropios no produzcan efectos económicos o jurídicos relevantes, a excepción del ahorro tributario.

Por su parte, Waerzeggers y Hillier (FMI, 2016) proponen un modelo interesante, destacando su naturaleza general y simplificada. Subrayan que la forma definitiva de cualquier GAAR debe considerar la tradición y el sistema legal específico de cada país, incluyendo las limitaciones constitucionales, así como las cuestiones de política y gestión tributaria. Su modelo se activa cuando la Autoridad Tributaria está convencida de que se ha suscrito un plan, se ha obtenido un beneficio fiscal en relación con el plan, y el propósito único o dominante del plan era permitir la obtención de ese beneficio fiscal. En tales casos, la Autoridad Tributaria puede determinar la obligación tributaria como si el esquema no se hubiera llevado a cabo o como si se hubiera realizado un plan alternativo razonable.

Por su parte, la ONU, en el Portafolio Práctico (2019) sobre el uso de GAARs para proteger la base imponible de los países en desarrollo, alerta sobre varios aspectos clave de una GAAR:

- Debe ser lo suficientemente amplia para abarcar diversas formas de elusión fiscal.
- Debe distinguir claramente las transacciones comerciales legítimas de las abusivas.
- La prueba de propósito debe ser objetiva.
- En cuanto a la relación con otras normas, incluyendo las SAARs, evitar una redacción que explícitamente establezca su prevalencia sobre esas otras normas. En su lugar, un análisis caso por caso, donde las circunstancias concretas determinarán si una GAAR prevalece o complementa una SAAR o si esta última prevalece
- Debe ser sencilla en su formulación.
- Las consecuencias fiscales deben estar claramente definidas.
- Los contribuyentes deben tener derecho a apelar.
- Debe existir una relación clara con los tratados fiscales.

La ONU también contempla un modelo simplificado de GAAR que se activa cuando uno de los propósitos principales de una transacción es obtener un beneficio fiscal y, considerando todas las circunstancias,

ese beneficio sería contrario al objeto y fin de la ley fiscal. En tales casos, las autoridades tributarias negarían el beneficio fiscal.

a) Marco legal y su fuente de inspiración.

En el Capítulo 5 del mencionado Juego de Herramientas GAAR se señala que la redacción específica de dicha cláusula varía entre países y que no hay consenso sobre el mejor diseño, ni existe evidencia empírica al respecto. Se recomienda considerar tres fuentes principales de inspiración: ejemplos de cláusulas de organizaciones internacionales, cláusulas GAAR de otros países y conceptos desarrollados localmente relacionados con la elusión tributaria.

Allí se destaca la importancia de la conexión con la práctica local, incluyendo la jurisprudencia previa y los esquemas de elusión conocidos que no pueden ser abordados por las normas específicas existentes.

A partir de la información relevada respecto de los países que tienen vigente una GAAR en 2024/2025, al final de este trabajo en **Anexos** puede observarse la **Tabla I** que expone en forma resumida el marco normativo, el año de adopción y la fuente de inspiración.

La GAAR más antigua en la Región es la de Argentina (1946), seguida por Uruguay (1974) y Ecuador (1975), que se centraban principalmente en la primacía de la realidad económica. En el siglo XXI, las GAARs han evolucionado hacia normas más sofisticadas, capaces de abordar supuestos complejos y específicos tales como elusión, abuso y simulación, incorporando además procedimientos administrativos con intervención de comités o paneles e incluso aplicación de sanciones específicas. Entre las más recientes puestas en vigencia se encuentran Colombia (2013), Perú (2019), México (2020) y Panamá (2024), reflejando la tendencia regional a fortalecer la eficacia de estas normas frente a estructuras tributarias complejas.

En algunos países latinoamericanos, la adopción formal de la GAAR no coincidió con su aplicación efectiva, generando demoras significativas. En Perú, la Norma XVI fue promulgada en 2012 pero permaneció suspendida hasta 2019 en que se emitieron los reglamentos y parámetros de aplicación necesarios. En Colombia, la Ley 1607 de 2012 estableció la GAAR, pero su despliegue práctico se consolidó a partir de 2013 con la creación del Comité de Abuso Tributario y la definición de criterios administrativos internos. Por su parte, en Panamá, aunque la GAAR fue prevista en 2019 dentro del Código de Procedimiento Tributario, su entrada en vigor efectiva se produjo recién el 1 de junio de 2024, debido a la postergación de la vigencia del CPT. Estos casos muestran que factores como la necesidad de reglamentación, lineamientos administrativos y estructura institucional influyeron en la implementación diferida de las GAARs.

En cuanto a la fuente de inspiración, se observa una preeminencia de normativa extranjera y de modelos impulsados desde organismos internacionales:

- **Argentina:** habría inspirado su GAAR en la legislación alemana (Tarsitano, 2021).
- **Chile:** al incluir la GAAR en el Código Tributario, el legislador chileno recogió las buenas prácticas de larga tradición y aplicación en materia tributaria en los países desarrollados pertenecientes a la OCDE, tales como Alemania, Australia, España, Francia y el Reino Unido, que buscaban dotar a la Administración Tributaria de nuevas atribuciones para recalificar -para efectos del pago de los impuestos debidos en general- operaciones realizadas por los contribuyentes, que antes no existían.
- **México:** la adopción de la GAAR en 2020 fue el resultado de un análisis exhaustivo de derecho comparado y la influencia del Plan de Acción BEPS de la OCDE con las cláusulas PPT.

Cabe destacar una reciente novedad en el caso de Chile cuya GAAR rige desde 2014. Mediante la Ley N° 21.713, promulgada en octubre de 2024 y vigente desde el 1 de noviembre de 2024 (modificada por la Ley N° 21.716), se introdujeron modificaciones sustanciales en el diseño y la implementación¹.

b) Particularidades de las GAARs vigentes: referencia a esquemas, beneficios fiscales, pruebas subjetiva y objetiva, consecuencias de aplicación, interacción con SAARs y posibles umbrales.

En Anexos al final de este trabajo, se puede observar la **Tabla II** que expone algunas particularidades de las GAARs vigentes en los países consultados.

Previo a entrar a dichas particularidades, conviene recordar que la finalidad de una GAAR es contener las prácticas de elusión. Tal como se mencionó previamente no existe consenso a nivel internacional, sobre el alcance de tales prácticas. Al respecto, algunos de los países Latinoamericanos analizados, expresamente han definido lo que debe entenderse como elusión, abuso y/o simulación en sus respectivas normativas, por ejemplo:

- **Chile:** según el artículo 4° bis del Código Tributario, “Existe elusión cuando mediante actos o negocios jurídicos o un conjunto de ellos, con abuso o simulación, se eluden los hechos imposables establecidos en las disposiciones legales tributarias”.

¹ Para mayores detalles puede consultarse la Circular N° 31 del SII de 17 abril de 2025 en el siguiente link: https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2025/circu31.pdf

El artículo 4° ter del Código Tributario define el abuso indicando que *“Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, se obtengan devoluciones, o se acceda a un beneficio tributario o régimen tributario especial, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso”*.

Continúa la norma diciendo que, *“Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria”*. El análisis del abuso se basa en un criterio objetivo, excluyendo las intenciones o fines del contribuyente.

El artículo 4° quáter del Código Tributario establece la simulación para efectos tributarios indicando que *“Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos o negocios jurídicos o un conjunto o serie de ellos disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento o se simulen actos o negocios jurídicos para acceder a un beneficio tributario o a un régimen tributario especial”*.

La Circular N° 31 de SII (17 de abril de 2025) señala que *“el legislador mantiene el abuso de las formas jurídicas y la simulación como los medios en virtud de los cuales se eluden los hechos imposables”*.

- **Colombia:** el Artículo 869 del Estatuto Tributario define el abuso de la siguiente manera: *“Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.”*
- **Perú:** la Norma XVI describe los supuestos de elusión de la siguiente manera: *“En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria – SUNAT se 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 imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos que, individual o conjuntamente, sean artificiosos o impropios para el resultado obtenido y de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja 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 segundo párrafo, según sea el caso”.

La misma Norma XVI, en relación con la calificación de actos simulados, establece que: *“El primer párrafo establece que, para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. Además, en caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo, se aplicará la norma tributaria correspondiente atendiendo a los actos efectivamente realizados.”*

Seguidamente, se expone un breve análisis de dichas particularidades de las GAAR analizadas:

Referencia a un esquema, acto, acuerdo o término similar:

En general las GAARs vigentes hacen referencia a actos y negocios -en algunos casos “jurídicos”-, situaciones, relaciones económicas, negocios, operaciones, acuerdos etc.- que sean artificiosos, que usen formas que no respondan a la real y efectiva intención, atípicos, simulados, faltos de buena fe, sin razón o propósito económico y/o aparente, impropios, etc.

Por ejemplo:

- **Argentina:** su GAAR (Artículo 2° de la ley N° 11.683), conocida como el “Principio de Realidad Económica”, hace referencia a *“actos, situaciones y relaciones económicas”* que los contribuyentes efectivamente realicen, persigan o establezcan. Permite prescindir de las *“formas o estructuras jurídicas”* que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes.
- **Bolivia:** su norma antielusiva (Artículo 8 de la Ley N° 2492) hace referencia a *“formas jurídicas”* manifiestamente inapropiadas o atípicas a la realidad económica de los *“hechos gravados, actos o relaciones económicas subyacentes”*. También alude a *“actos o negocios”* en los que se produzca *“simulación”*.
- **Brasil:** su GAAR (Artículo 116, Párrafo Único del Código Tributario Nacional) faculta a la autoridad a prescindir de los *“actos o negocios jurídicos”* realizados con la finalidad de ocultar la realización del hecho imponible o la naturaleza de sus elementos constitutivos.

- **Chile:** su GAAR (Artículos 4 bis, ter y quárter del Código Tributario) alude a “*hechos, actos o negocios jurídicos realizados*”. Específicamente, menciona “*actos o negocios jurídicos o un conjunto o serie de ellos*”, y “*actos o negocios en los que exista simulación*”.
- **Colombia** (Artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario): se hace referencia a “*operación o serie de operaciones*” que constituyan abuso en materia tributaria. Se citan “*actos o negocios jurídicos artificiosos*”.
- **Ecuador:** su Código Tributario (Artículo 17 del Código Tributario) califica el “*acto jurídico*” según su verdadera esencia y naturaleza jurídica y, cuando el hecho generador se delimita por conceptos económicos, considera las “*situaciones o relaciones económicas*” existentes.
- **Honduras:** su norma (Artículo 105 del Decreto 170) establece que la base imponible debe fundarse en la realidad económica, en los usos normales y ordinarios de los “*negocios*” y en las normas contables.
- **México:** su GAAR (Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación) menciona “*actos jurídicos*”, y específicamente, “*los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios*” o “*una serie de actos jurídicos*”.
- **Panamá:** su GAAR (Artículo 20 del Código de Procedimiento Tributario) dice que se podrán desconocer los efectos jurídicos de los “*actos o negocios realizados*” con la finalidad de eludir el cumplimiento de obligaciones tributarias, cuando no exista una razón económica válida que los justifique.
- **Perú:** su GAAR (Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario) cita “*actos*”, y específicamente “*actos, situaciones y relaciones económicas*” que sean “*artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido*” y “*que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenidos con los actos usuales o propios*”.
- **Uruguay:** su GAAR (Artículo 6° del Código Tributario) hace alusión a “*situaciones y actos ocurridos*”.

Alusión a beneficio o ventaja fiscal:

En algunos de los países analizados se incluyen una referencia al beneficio fiscal como elemento central de su definición de abuso o elusión. Son los casos de Chile, Colombia, México, Panamá y Perú. Otros países aluden a la cuestión tributaria en términos de ocultar hechos imponibles; alterar, desfigurar o modificar los efectos tributarios; reducir el pago de tributos, etc.

Por ejemplo:

- **Chile:** la GAAR alude a obtener o acceder a un “*beneficio tributario*” o régimen especial para delimitar las conductas de abuso y simulación en los artículos 4° ter y 4° quáter.

- **Colombia:** en su norma se hace referencia a “*provecho tributario*” entendido como “*la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias*”.
- **México:** se hace referencia a “*beneficio fiscal directo o indirecto*”. Se consideran “*beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros*”.
- **Panamá:** según la norma antielusiva se podrá desconocer la adopción de formas jurídicas cuando se realicen actos premeditados y diseñados con el único propósito de evitar el pago de tributos u obtener “*algún tipo de ventaja tributaria*”, en tanto vulneren con suficiente voluntad y conocimiento el deber de contribuir.
- **Perú:** se hace referencia a “*ahorro o ventajas tributarios*”, entendiéndose como tales la reducción total o parcial de la deuda tributaria, la reducción o eliminación de la base imponible, posponer o diferir la obligación tributaria o deuda tributaria, la obtención de saldos a favor, créditos, devoluciones o compensaciones, pérdidas tributarias o créditos por tributos, inafectación, no gravado, exoneración o beneficio tributario, la sujeción a un régimen especial tributario o cualquier situación que conlleve a que la persona o entidad deje de estar sujeta o reduzca o posponga su sujeción a tributos o el pago de tributos.

Por su parte algunos países hacen referencia al componente tributario de otras formas. En el caso de la norma brasileña se hace referencia a la finalidad de ocultar la realización del hecho imponible o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria.

Argentina, Bolivia, Honduras y Uruguay no presentan una mención explícita al “beneficio fiscal” o terminología similar, en su norma GAAR. Cabe aclarar que, aunque sus GAARs domésticas no usen una referencia al componente tributario, es claro que su finalidad se ciñe a este campo.

Exigencia de pruebas subjetiva y objetiva:

Las pruebas subjetivas y objetivas son elementos fundamentales que se incluyen en una GAAR para analizar el comportamiento del contribuyente y la posible consecuencia fiscal.

Según el mencionado Juego de Herramientas que sirve de marco conceptual, el propósito de la prueba subjetiva es indagar sobre la conducta y las motivaciones del contribuyente al celebrar un acuerdo o

esquema; buscando determinar si la obtención de un beneficio fiscal fue el propósito principal o uno de los propósitos principales de la transacción. Se centra en la intención externa o manifestación de voluntad del contribuyente, observando su comportamiento y las razones que rodean la operación, buscando pruebas fácticas o externas de tal intención. En dicho Toolkit se menciona que pueden establecerse criterios objetivos para reducir la subjetividad, como test de razonabilidad. En línea con ese documento, cabe destacar la conveniencia de tener criterios objetivos que se pueden usar para interpretar el propósito del contribuyente.

Algunos ejemplos citados en dicho documento son:

- La GAAR canadiense utiliza la prueba de “propósito principal” para evaluar si la transacción se realizó “principalmente con fines de buena fe distintos de la obtención del beneficio fiscal”.
- La GAAR de Sudáfrica presume que un acuerdo de elusión se realizó con el propósito único o principal de obtener un beneficio fiscal, a menos que el contribuyente demuestre lo contrario, considerando la razonabilidad a la luz de los hechos y circunstancias pertinentes. También aplica pruebas adicionales como la anormalidad de las acciones o la falta de sustancia comercial.

Por su parte, la prueba objetiva actúa como una confirmación secundaria. Busca determinar si, aunque la transacción haya tenido un propósito principal fiscal, la obtención de ese beneficio fiscal es conforme al objeto y la finalidad de la disposición legal que lo otorga. Se aplica generalmente después de la prueba subjetiva y requiere la intervención del contribuyente para aportar pruebas que demuestren que el beneficio fiscal está alineado con la intención del legislador detrás de la norma fiscal relevante. La objetividad radica en la consideración cuidadosa y clara de las motivaciones que sustentan la legislación tributaria. Se centra en la sustancia económica de la transacción y en su alineación con la intención del legislador, requiriendo que el contribuyente demuestre que la transacción respeta ese espíritu. Por lo tanto, adquiere un carácter residual en el proceso de análisis.

Algunos ejemplos mencionados en dicho documento precedente son:

- La GAAR italiana exige que la autoridad tributaria, antes de emitir una liquidación basada en la GAAR, notifique formalmente al contribuyente detallando las razones del abuso de derecho y solicitando aclaraciones. El contribuyente puede entonces demostrar la existencia de razones no tributarias que sustentan la operación.
- Cuando se asocia a una prueba de razonabilidad (como en algunos diseños de GAAR), implica que la información del contribuyente debe ser organizada de manera lógica para demostrar la conexión entre el objeto y la finalidad de la disposición y los pasos seguidos.

En síntesis, la prueba subjetiva -a cargo de la Administración- se enfoca en el “porqué” de la acción del contribuyente, analizando su intención principal para obtener un beneficio fiscal, mientras que, en un paso posterior, la prueba objetiva -a cargo del contribuyente- se centra en el “si es legítimo” ese

beneficio a la luz de la ley, evaluando si la transacción, aunque motivada fiscalmente, respeta el espíritu y propósito de la norma que concede el beneficio.

En relación con la **prueba subjetiva**, según lo reportado por las autoridades tributarias:

- **Argentina:** la GAAR, conocida como “Principio de Realidad Económica”, incluye una prueba subjetiva al permite a las autoridades tributarias prescindir de las formas jurídicas si no corresponden a la “cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes”.
- **Brasil:** su GAAR faculta a la autoridad a desconsiderar actos o negocios jurídicos realizados con la “*finalidad de ocultar la realización del hecho imponible o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria*”.
- **Colombia:** se menciona directamente al referirse a la implementación de actos o negocios jurídicos “*con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional*”. También alude a que el contenido del acto “oculta la verdadera voluntad de las partes”.
- **Ecuador:** reconocen una prueba subjetiva en su norma cuando alude a relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados.
- **México:** admiten una prueba subjetiva en su GAAR, cuando se alude a que “*tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente*”.

Por otra parte, se señala que tales autoridades podrán presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal o cuando tal beneficio económico pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso. La propia norma proporciona una definición de beneficio razonablemente esperado haciendo referencia a operaciones que busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros.

También da pautas para la cuantificación de dicho beneficio a partir de información contemporánea relacionada a la operación bajo análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado.

De la revisión de las normas puede observarse que también incluyen prueba subjetiva los siguientes países:

- **Bolivia:** su norma antielusiva permite a la administración prescindir de actos o negocios jurídicos realizados con la “*finalidad de ocultar la realización del hecho imponible*” o sus elementos constitutivos.

- **Panamá:** su GAAR faculta a la autoridad a desconocer la adopción de formas jurídicas cuando se realicen *“actos premeditados y diseñados con el único propósito de evitar el pago de tributos u obtener algún tipo de ventaja tributaria, vulnerando con suficiente voluntad y conocimiento el deber de contribuir”*.

Con relación a Perú, cabe indicar que la reglamentación de la GAAR (Art. 8) expresamente deja en claro que la aplicación de dicha cláusula no es el resultado de la indagación o el descubrimiento de las intenciones o motivaciones de los deudores tributarios o terceros.

Algo parecido sucede en Chile, donde recientemente la reforma del año 2024 (ley 21.713 y mod.) dejó en claro el carácter objetivo de la GAAR (Circular N° 31 del 17 de abril de 2025). El artículo 4° ter establece un criterio objetivo y no un análisis de las intenciones o fines que pudieron tener los contribuyentes. El examen, en este caso, consiste en determinar si la naturaleza de los actos o negocios jurídicos, individualmente o en su conjunto, utilizados por los contribuyentes se dejan explicar por razones distintas de las meramente tributarias. En ciertos casos los distintos actos, en principio, aislados e independientes unos de otros, podrán ser considerados como un todo a fin de valorar las consecuencias generales de la transacción u operación que en definitiva se está realizando.

Con respecto a la existencia de **prueba objetiva** las autoridades tributarias de Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Honduras, Panamá y Uruguay entienden que sus normas GAARs no incluyen de manera expresa la prueba objetiva, en el sentido dado a dicho tipo de prueba en el mencionado Juego de Herramientas.

En el caso de Perú las autoridades reconocen que su GAAR no tiene una prueba objetiva explícita en dicho sentido, sin embargo, su reglamentación señala que para analizar las situaciones previstas en su GAAR se debe tomar en consideración dentro de la evaluación y análisis, entre otros, la substancia del (de los) acto(s), situaciones o relaciones económicas. Además, exponen que el Comité Revisor cita al sujeto fiscalizado para que exponga sus razones respecto de la observación realizada. Sobre la misma base se entiende que reconocieron la existencia de pruebas de tal tipo las autoridades de Chile -aunque en este caso, sin prueba subjetiva-, Ecuador y México.

Considerando lo expuesto, cabe indicar que en general en las GAAR analizadas no se observa en los países consultados que la prueba objetiva funcione en el sentido que indica dicho Juego de Herramientas, es decir buscando determinar si, aunque la transacción haya tenido un propósito principal fiscal, la obtención de ese beneficio fiscal es conforme al objeto y la finalidad de la disposición legal que lo otorga. En tal sentido, este tipo de prueba se aplica generalmente después de la prueba subjetiva y requiere la intervención del contribuyente para aportar evidencias que demuestren que el beneficio fiscal está alineado con la intención del legislador detrás de la norma fiscal relevante, como sucede por ejemplo con el test PPT introducido en los Convenios Tributarios a partir de las recomendaciones de la acción 6 del Plan BEPS, como se verá más adelante.

No obstante, y aunque no se incluye de manera expresa se entiende que cuando se analiza en un caso la existencia de un posible abuso, de manera implícita se revisará si la obtención de beneficio fiscal es conforme a norma aplicada, porque ello debería ser parte del análisis.

Por último, es importante señalar que en todos los países los contribuyentes frente a un cuestionamiento de las autoridades tributarias en el marco de las facultades otorgadas por las GAARs, tienen derecho a responder y aportar argumentos y evidencias que pongan de manifiesto que, no se trata de un supuesto de elusión tales como abusos de formas, simulaciones, etc.

Consecuencias de la aplicación de las GAARs

La aplicación de una GAAR busca ir más allá de la mera formalidad legal. Su propósito no es simplemente etiquetar una operación como “abusiva”, sino, fundamentalmente, identificar y aplicar el tratamiento tributario que debería haber correspondido si no se hubiera recurrido a una construcción artificial. Esto implica que la autoridad fiscal está facultada para ajustar la situación tributaria del contribuyente a la verdadera realidad económica de los hechos.

Las principales consecuencias que se derivan de la aplicación de una GAAR podrían ser, a saber:

- Prescindir de las formas o estructuras jurídicas que sean manifiestamente inadecuadas o atípicas a la realidad económica de los hechos, situaciones y relaciones, priorizando la sustancia sobre la forma.
- Determinar las consecuencias tributarias aplicando las normas como si se hubieran realizado los actos usuales o propios que habrían llevado al resultado económico deseado.
- La autoridad fiscal puede exigir el pago de la diferencia entre el beneficio fiscal indebido obtenido y el impuesto real adeudado tras la recalificación.
- En algunas jurisdicciones, la norma podría incluso permitir a la autoridad atravesar el velo corporativo para imputar las obligaciones de una sociedad a sus accionistas, siempre que esto sea constitucionalmente permitido.

Algunos ejemplos:

- **Argentina:** la GAAR, conocida como el “Principio de Realidad Económica”, permite desconocer las formas jurídicas inapropiadas y aplicar la ley tributaria según la verdadera naturaleza del hecho imponible y la situación económica real.
- **Bolivia:** la ley permite a la administración interpretar la norma asignando el significado que más se adapte a la realidad económica, prescindiendo de formas jurídicas manifiestamente inapropiadas o atípicas, y considerando irrelevante el negocio simulado a efectos tributarios.

- **Chile:** el legislador chileno otorgó al SII la atribución de recalificar operaciones para efectos impositivos, abordando situaciones de elusión, abuso de formas jurídicas y simulación, con el fin de proteger la recaudación y garantizar que los actos o negocios jurídicos se consideren según sus efectos económicos reales y no solo su forma legal.
- **Colombia:** la Administración Tributaria tiene la potestad de recharacterizar o reconfigurar cualquier operación que constituya abuso, desconociendo sus efectos y proponiendo la liquidación de los impuestos, intereses y sanciones correspondientes. Además, el artículo 869-2 del Estatuto Tributario otorga la facultad de correr el velo corporativo de entidades usadas en conductas abusivas.
- **Honduras:** el punto 2) del art. 23 del Código Tributario prevé En caso de actos o negocios simulados, el tributo se debe aplicar atendiendo a los actos o negocios realmente realizados.
- **México:** los actos jurídicos que carezcan de razón de negocios y generen un beneficio fiscal tendrán los efectos fiscales que corresponderían a aquellos realizados para obtener el beneficio económico razonablemente esperado.
- **Perú:** la SUNAT está facultada para exigir la deuda tributaria o eliminar la ventaja tributaria, aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios para el resultado obtenido.
- **Uruguay:** la GAAR permite al intérprete atribuir a las situaciones y actos una significación acorde con los hechos reales, lo que se traduce en la recalificación de la operación para efectos tributarios.

Además de la recalificación y el cobro de la diferencia impositiva, la aplicación de una GAAR puede dar lugar a la imposición de sanciones adicionales. Estas sanciones están diseñadas para aumentar el efecto disuasorio de la norma. Algunas consideraciones clave sobre las sanciones son:

- La magnitud de la sanción puede variar, a menudo en proporción inversa a la amplitud y en proporción directa a la claridad de la GAAR. Es decir, una GAAR más amplia podría justificar sanciones menores, mientras que una más precisa y estrecha podría permitir sanciones más elevadas.
- No todos los países aplican sanciones específicas exclusivamente para casos de elusión bajo la GAAR. Algunos optan por aplicar las sanciones generales por omisión de impuestos ya existentes en su legislación.

Por ejemplo:

- **Argentina:** no existen sanciones específicas para la elusión bajo la GAAR, aplicándose las sanciones generales por omisión de impuestos que determine la Administración.
- **Chile:** se establecen sanciones para terceros que participen en la planificación o diseño de actos, negocios o contratos calificados como abusivos o simulados. Se impondrá una multa con un tope

de 100 UTA. Si se acredita que los honorarios pactados fueron superiores a 100 UTA, la multa se extenderá al total de los honorarios, con un tope de 250 UTA. Si el contribuyente no identifica al tercero involucrado en el proceso de fiscalización, la multa será aplicada al contribuyente. Adicionalmente, los directores, representantes o administradores del asesor o del contribuyente pueden ser solidariamente responsables del pago de la multa si infringieron sus deberes de dirección y supervisión.

- **Colombia:** al recharacterizar una operación, la administración tributaria puede proponer y liquidar los impuestos, intereses y sanciones respectivas.
- **México:** la circular que acompaña la GAAR mexicana (Artículo 5-A del CFF) establece expresamente que los efectos fiscales generados por su aplicación en ningún caso provocarán consecuencias penales. La normativa no prevé un régimen sancionatorio específico para la GAAR.
- **Perú:** existen infracciones específicas según el art. 178 del Código Tributario.

En síntesis, el diseño de la GAAR debe ser lo suficientemente explícito sobre las consecuencias (recalificación y sanciones) para otorgar a la autoridad fiscal las facultades necesarias y, al mismo tiempo, proporcionar claridad y seguridad jurídica a los contribuyentes.

Interrelación entre la GAAR y las normas específicas antielusivas (SAARs)

La relación entre las GAARs y las SAARs es un aspecto importante en la práctica tributaria. Las SAARs, como su nombre lo indica, están diseñadas para atacar y contener formas específicas de abuso tributario, como la manipulación de precios de transferencia, la subcapitalización o el uso indebido de tratados tributarios. Proporcionan certeza y, en términos generales, si están bien diseñadas, son más sencillas de comprender y aplicar, tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes. Sin embargo, un inconveniente de las SAARs es que, al estar formuladas para patrones de hechos determinados, tienden a ser eludidas por contribuyentes creativos, frustrando su objetivo. Además, el tiempo que se tarda en detectar un esquema de elusión y en elaborar una nueva legislación específica puede resultar en la pérdida de cantidades potencialmente importantes de ingresos.

Aquí es donde entra en juego la GAAR. Una GAAR es una disposición de último recurso cuyo objetivo final es acabar con las prácticas inaceptables de elusión tributaria que, de otro modo, cumplirían con los términos y la interpretación legal del derecho tributario ordinario. A diferencia de las SAARs, una GAAR puede actuar de forma preventiva y disuadir a los contribuyentes de desarrollar nuevos planes de elusión. También puede resolver situaciones donde las SAARs son eludidas porque sus criterios se cumplen solo formalmente, pero no sustancialmente.

Existen dos posturas principales entre los Estados con respecto a la interacción entre GAARs y SAARs:

1. Principio de “*Lex Specialis Derogat Legi Generali*”: en este enfoque, las SAARs prevalecen sobre las GAARs. Las GAARs se utilizan como una disposición de último recurso, solo cuando no existe una

SAAR aplicable a la situación específica. Esto otorga mayor certeza a los contribuyentes al saber qué una SAAR se aplicará primero.

2. Herramientas complementarias: bajo esta perspectiva, las GAARs y las SAARs se consideran complementarias, sin un orden de prelación obligatorio en la práctica. Las AATT podrían optar por aplicar la norma que considere más adecuada para abordar la práctica abusiva identificada. Esta aproximación reconoce que la GAAR puede superar los defectos de las SAARs y permite un análisis ampliado ante esquemas complejos no previstos por normas específicas.

De la información relevada, se desprenden las siguientes experiencias:

- La legislación chilena adopta claramente el principio de “lex specialis”, aunque matizado con un enfoque de complementación. El Artículo 4° bis inciso 4 del Código Tributario establece que, si una norma especial para evitar la elusión es aplicable, sus consecuencias jurídicas prevalecerán sobre las de la GAAR. Ahora bien, tras la reforma de la Ley N.º 21.713 (2024), se establece que la GAAR y las SAARs interactúan de manera jerárquica pero también complementaria: cuando un solo acto u operación está cubierto por una SAAR, únicamente se aplica dicha norma, pero en operaciones complejas donde solo algunos actos están regulados por SAAR, la GAAR puede aplicarse al conjunto de la operación.
- Aunque no se identificó una norma sobre este particular, en Colombia la norma específica (SAAR) prevalece en caso de conflicto con la GAAR. La GAAR colombiana, presente en los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario, permite a la Administración Tributaria recaracterizar operaciones abusivas y, en ciertos casos, remover el velo corporativo de entidades utilizadas con fines elusivos.
- Perú: a diferencia de Chile y Colombia, ha indicado que a nivel legal no se tiene un dispositivo que regule la interacción o prelación entre su GAAR (Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario) y las SAARs. La Norma XVI faculta a la SUNAT para exigir la deuda tributaria o eliminar la ventaja tributaria en casos de elusión donde los actos son artificiosos o impropios para el resultado obtenido y generan un ahorro o ventaja fiscal.

En síntesis, la correcta definición de la interacción entre GAARs y SAARs es un elemento fundamental para un diseño eficaz de la GAAR. Esta claridad mejora la seguridad jurídica de los contribuyentes y permite a las AATT aplicar sus facultades de manera más coherente y predecible, combatiendo la elusión tributaria de forma integral y certera.

Aplicación de umbrales monetarios para las GAARs

La mayoría de los países no contemplan umbrales monetarios para la aplicación de sus GAARs.

En Chile la declaración de existencia de elusión para requerir la declaración de elusión con los cambios introducidos en 2024 por la Ley N° 21.713, y aclarados por la Circular N°31, el nuevo límite para que el

Departamento de Normas Generales Antielusión informe al Comité Ejecutivo sobre la existencia de elusión y, consecuentemente, para que se pueda presentar un requerimiento judicial, es el siguiente:

- Debe existir una reducción de la base imponible igual o superior a 1.000 UTM.
- Alternativamente, la elusión puede configurarse si se ha accedido a un beneficio tributario o se ha ingresado a un régimen tributario especial.
- En el caso específico de abuso de las formas jurídicas, también se considera la obtención de devoluciones de impuestos mediante el abuso de formas jurídicas.

México también indica que considera umbrales monetarios internos cuando el monto del beneficio fiscal obtenido directa o indirectamente por un contribuyente o por un conjunto de contribuyentes que forman parte de un grupo, con motivo de actos jurídicos que presuntamente carecen de razón de negocio o bien se trate de asuntos de un monto menor que se consideren deben ser cometidos por su importancia y trascendencia.

2.2 Introducción de las GAARs

El Capítulo 4 del Juego de Herramientas GAAR aborda la gestión de la introducción de una GAAR. Respecto de la GAAR nacional, se recomienda organizar un proceso de consulta pública antes de la formalización o modificaciones importantes, con el fin de aumentar la legitimidad y recopilar información sobre el impacto de diferentes diseños. Este proceso debe involucrar a actores clave como el público, el sector privado, ONG y académicos, discutiendo no solo si introducirla, sino cómo redactarla y cómo modificar una existente.

Asimismo, se aconseja redactar un memorando que acompañe el proyecto legislativo, explicando las características importantes y las razones detrás de la redacción específica, lo que puede facilitar el proceso legislativo y la interpretación judicial posterior. Este memorando podría incluir las razones para la introducción, resultados de la evaluación de riesgos, resumen de la consulta e inspiraciones internacionales/locales.

Un aspecto crucial de la gestión son las consideraciones de tiempo, que requieren coordinar cuándo la GAAR será aplicable a declaraciones, beneficios fiscales recibidos y esquemas. La práctica general sugiere que se aplique a los beneficios obtenidos a partir de su entrada en vigor, independientemente de cuándo se creó el esquema. La aplicación retroactiva a beneficios obtenidos antes de la entrada en vigor no suele ser aconsejable, aunque podría ser posible dentro de los límites legales con justificación.

Es importante diferenciar la referida situación de la posible aplicación de principios judiciales antielusión existentes a años anteriores, independientemente de la nueva GAAR codificada. Una interesante

experiencia es la mexicana, donde la Novena Sala Regional Metropolitana del Tribunal Fiscal de la Federación emitió una decisión en 2024 (precedente N° IX-CASR9ME-3; derivado del juicio administrativo 14817/22-17-09-5) sobre la aplicación de la GAAR de México, que se introdujo en 2020 bajo el Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación. La principal conclusión de la decisión es que el Artículo 5-A no puede aplicarse retroactivamente:

“El Artículo 5-A del Código Tributario no puede aplicarse a actos jurídicos celebrados y que generaron beneficios fiscales directos o indirectos antes de la fecha de entrada en vigor de la disposición (1 de enero de 2020), ya que ello implicaría recalificar dichos actos e imponer un efecto basado en una disposición que especificaba ciertos requisitos que no existían al momento de su realización”.

El Tribunal también concluyó que, si bien la GAAR no era aplicable, el SAT puede, no obstante, invocar válidamente la falta de sustancia económica o propósito comercial como fundamento para desestimar una operación realizada antes de 2020. Esto implica que se debe presentar una declaración complementaria para pagar el impuesto de acuerdo con la determinación fiscal del SAT.

La sentencia hace referencia a la jurisprudencia número VIII-J-1aS-99 emitida por la Sala Superior del Tribunal Fiscal, en la que básicamente se prevé que el SAT puede considerar la falta de “fines comerciales” —que a menudo se utiliza indistintamente con el término “sustancia económica”— como un elemento para considerar una operación como inexistente.

En tales casos, la carga de la prueba recae en el contribuyente para demostrar la existencia y validez de la operación. En este sentido, el Tribunal concluyó que el SAT actuó dentro de sus facultades al descartar las operaciones que, a su juicio, carecían de sustancia económica, aun cuando las operaciones en cuestión ocurrieran antes de 2020. El contribuyente tuvo la oportunidad de aportar pruebas que respaldaran el propósito comercial de las operaciones impugnadas, y no lo hizo, según el SAT y lo confirmó el Tribunal.

a) Proceso de consulta previa. Memorando explicativo para la implementación.

La organización de un proceso de consulta pública es altamente aconsejable antes de la introducción formal o de modificaciones importantes a una GAAR. Este proceso tiene varios propósitos clave:

- Aumentar la legitimidad percibida de la GAAR.
- Generar información importante sobre el impacto de diferentes diseños de GAAR en los ingresos impositivos y las prácticas comerciales del país.
- Crear conciencia entre la comunidad fiscal de que ciertos tipos esquemas de planificación tributaria podrían resultar no aceptables, lo que podría llevar al desmantelamiento de algunas estructuras abusivas incluso antes de la introducción formal de la norma.

La consulta pública puede realizarse en tres momentos distintos: al decidir si introducir una GAAR, al decidir cómo redactarla, o al decidir cómo modificar una GAAR existente. Es crucial dar suficiente publicidad y permitir la participación de diversas partes interesadas, incluyendo el público, el sector privado, organizaciones no gubernamentales (ONG) y académicos. Si bien la fuerte participación del sector privado podría generar una expectativa de resultados “favorables a las empresas”, los beneficios de obtener información valiosa superan los posibles problemas de desconfianza. Algunos países incluso han “externalizado” este proceso a comités dirigidos por personas ajenas al gobierno.

Además del proceso de consulta, se recomienda la redacción de un memorando explicativo que acompañe el proyecto legislativo de la GAAR. Este memorando puede facilitar el proceso legislativo y apoyar la interpretación posterior por parte de los tribunales. Debería incluir:

- Las razones por las que se introduce una GAAR.
- Los resultados del proceso de evaluación de la elusión tributaria, si aplica.
- Un resumen del resultado del proceso de consulta.
- Las prácticas o doctrinas internacionales que sirvieron de inspiración para la formulación de la GAAR.

Experiencias en países de América Latina:

- **Chile:**

- Sí organizó un proceso de consulta pública.
- Sí elaboró diversos documentos y circulares (como la Circular N° 65 de 2015, Circular N° 41 de 2016, Circular N° 42 de 2016, Resolución N° 68 de 2016, Circular N° 44 de 2020, Resolución Ex. N° 106 de 2021 y Resolución Ex. N° 112 de 2021) que fungieron como memorandos explicativos para la implementación de su GAAR. Estas circulares y resoluciones imparten instrucciones o regulan diversos aspectos de las normas anti-elusión, incluyendo consultas no vinculantes, sanciones, y el nuevo procedimiento administrativo de calificación de actos elusivos, lo que confirma su función como documentos explicativos y de guía para la implementación de la GAAR. La implementación chilena fue resultado de intensas negociaciones políticas.

- **Colombia:**

- Sí organizó un proceso de consulta pública.
- Sí redactó un memorando explicativo, como la Compilación Jurídica de la DIAN – Resolución 4 de 2020.

- **Perú:**

- Aunque no organizó un proceso de consulta, sí preparó memorandos explicativos, como las exposiciones de motivos para los Decretos Legislativos 1121 y 1422.

- **México:**

- No organizó un proceso de consulta formal ni redactó un memorando explicativo. Sin embargo, se destaca que su implementación en 2020, después de varios intentos fallidos por barreras políticas, incluyó el uso de un Parlamento Abierto para incorporar a sectores empresariales y académicos en la discusión.

b) Procedimientos para informar la estrategia tributaria.

El Juego de Herramientas GAAR señala que las normas de divulgación son una fuente importante para que las AATT identifiquen comportamientos de elusión fiscal. Estas normas pueden requerir que los intermediarios (como asesores fiscales o contables) o los contribuyentes informen a las autoridades cuando se crean esquemas de elusión. Argentina y México actualmente tienen regímenes vigentes por los cuales se obliga a los contribuyentes a reportar sus esquemas de planificación.

En **Anexos** puede observarse la **Tabla III** con una comparación de los regímenes de estos países.

Regímenes de información vigentes:

- En Argentina, el Régimen de Información Complementario de Operaciones Internacionales (RICOI), establecido por la Resolución General 5306/2022 de la AFIP, exige reportar ciertas operaciones internacionales realizadas por los sujetos comprendidos en los incisos a), b), c) y d) del artículo 53 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (sociedades, fideicomisos, empresas unipersonales, etc.). Se reportan operaciones con sujetos vinculados, o con entidades domiciliadas, constituidas o ubicadas en jurisdicciones no cooperantes o de baja/nula tributación, bajo determinadas situaciones previstas por la normativa (por ejemplo, cuando existe establecimiento permanente, obras de más de 6 meses, esquemas para excluir sujetos del estándar CRS o FATCA, reestructuraciones, etc.).

RICOI reemplazó al régimen IPF (Resolución General 4838/2020), que había sido objeto de críticas y de fallos judiciales, entre otros por obligar también a “asesores fiscales” a informar. Bajo RICOI esa obligación no existe; se centra la obligación en los sujetos empresa (art. 53 LIG). Hay excepción para MiPyMEs Tramo I y II según el Sistema Registral. El régimen es aplicable para ejercicios fiscales cerrados a partir del 1° de agosto de 2022, e implica presentar la información a la fecha de vencimiento del Impuesto a las Ganancias del año correspondiente.

- En México, a partir del 1° de enero de 2020, entró en vigor una reforma al Código Fiscal de la Federación en materia de Esquemas Reportables. Este régimen busca que las autoridades fiscales obtengan información sobre áreas de riesgo antes de su implementación, permitiéndoles evaluar su viabilidad y dar a conocer sus criterios, lo que busca brindar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y asesores fiscales, evitando auditorías futuras o facilitando la impugnación de criterios. Los sujetos obligados son tanto los asesores fiscales (cuando diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran) como los contribuyentes. Un esquema reportable se define como cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación que busque materializar una serie de actos jurídicos que generen o puedan generar un beneficio fiscal en México.
- En Chile, los contribuyentes tienen la posibilidad de realizar consultas previas al SII sobre esquemas de planificación. Las respuestas a estas consultas son vinculantes para el fisco, únicamente para el consultante y el caso planteado.

En síntesis, si bien la divulgación obligatoria de estrategias tributarias no es una práctica generalizada en América Latina, algunos países han implementado regímenes específicos para operaciones internacionales de riesgo (Argentina) o esquemas reportables (México), mientras que otros cuentan con mecanismos de consulta voluntaria o la posibilidad de solicitar la información durante procesos de fiscalización, lo que demuestra una evolución constante en las herramientas para combatir la elusión fiscal.

En la región latinoamericana, los marcos de control fiscal y las iniciativas de cumplimiento cooperativo internacionales —como el *International Compliance Assurance Programme (ICAP)* de la OCDE— están cobrando relevancia para que los contribuyentes dialoguen con las AATT sobre operaciones de riesgo antes de que se conviertan en contingencias costosas. Por ejemplo, Argentina, Chile y Colombia ya participan de ICAP. Otros países muestran interés o están analizando mecanismos similares de cumplimiento cooperativo. Además, organismos multilaterales como el Banco Mundial, el CIAT, etc. fomentan estos modelos en América Latina, con talleres, cooperación técnica, y programas piloto.

Estas iniciativas requieren que las AATT mantengan un alto nivel de madurez institucional: capacidades en gestión de riesgos, transparencia, sistematización, interoperabilidad de datos, capacidad técnica para evaluar operaciones internacionalmente complejas, y un marco regulatorio claro.

2.3 Aplicación de las GAARs.

El Capítulo 6 del Juego de Herramientas se enfoca en la aplicación de las GAARs, detallando los procedimientos necesarios para su funcionamiento efectivo. Un aspecto fundamental que destaca dicho trabajo es el desarrollo de capacidades dentro de la administración tributaria y otras instituciones

relevantes. En cuanto al procedimiento interno, es crucial la asignación clara de responsabilidades para evaluar los casos GAAR, evitando malentendidos internos y protegiendo la información sensible del contribuyente. Se recomienda establecer un procedimiento de evaluación definido, que puede incluir flujogramas o guías paso a paso para asegurar una aplicación coherente.

Además, mantener una base de datos interna de casos GAAR es útil para la consistencia.

La comunicación con el contribuyente es vital; se deben proporcionar directrices generales y explicaciones sobre la GAAR, posiblemente a través de sitios web de la administración tributaria.

Publicar descripciones de esquemas de elusión bajo la mira o confirmados como abusivos puede aumentar la certeza para los contribuyentes, aunque debe aclararse que dichas listas no son exhaustivas. Es importante la participación del contribuyente en el caso en curso, informándole sobre los motivos para invocar la GAAR, el procedimiento y las opciones de disputa.

Finalmente, el capítulo aborda los procedimientos de solución de disputas. Se debe conceder acceso a los mecanismos estándar de resolución de conflictos. Se pueden ofrecer acuerdos de resolución de disputas, a veces implicando la renuncia a sanciones si el contribuyente corrige su posición.

Dada la complejidad de los casos GAAR, es importante el desarrollo de la capacidad de los tribunales, posiblemente mediante formación para que los jueces puedan evaluar los hechos bajo una lógica fiscal además de la jurídica.

El caso chileno es bien particular, dado que, aunque el SII detecte una posible aplicación de GAAR, el Director debe recurrir a los TTA para que estos declaren la existencia de elusión por abuso o simulación. Sin esa declaración judicial, el SII no puede girar ni cobrar. La sentencia del TTA interviniente puede ser apelada ante la Corte de Apelaciones y, eventualmente, revisada por la Corte Suprema.

En términos generales, los tribunales juegan un rol crucial en la aplicación que hacen las AATT de estas cláusulas. A modo de ejemplo cabe mencionar recientes sentencias del Tribunal Supremo de España, quien ha reafirmado su doctrina sobre los límites de la potestad de calificación de la Administración Tributaria según el Artículo 13 de la Ley General Tributaria (LGT).

La sentencia de 29 de abril de 2025 señala que la Administración no puede calificar un negocio jurídico, como la cesión de capitales propios, sin acudir a las normas generales anti-elusión (Arts. 15 y 16 LGT), reiterando la jurisprudencia anterior (STS de 2 de julio de 2020, recurso n.º 1433/2018) que niega la recalificación de rentas solo con base en el Art. 13 LGT. Además, indica que, si se constata una finalidad elusoria fiscal, era indispensable abrir el procedimiento del Art. 15.2 LGT con informe de la Comisión Consultiva, y no recabar dicho informe conlleva la nulidad de pleno derecho del acto.

Por su parte, dos sentencias de 5 de mayo de 2025, recaídas en los recursos 8599/2023 y 4066/2023, anulan actuaciones administrativas y sentencias previas que prescindieron por completo del negocio jurídico real (como pagos por servicios a agentes en el recurso 8599/2023) para afirmar la existencia de otro diferente, concluyendo que esto es un “exceso” que va más allá de la potestad de calificación del Art. 13 LGT y que no es suficiente para la regularización efectuada. Específicamente en el recurso 4066/2023, el TS afirma que modificar la tributación basándose únicamente en el Art. 13 LGT, sin aplicar los Arts. 15 o 16 LGT, infringe la ley y su jurisprudencia; si hay simulación, debe declararse formal y expresamente en el acto de liquidación, y no hacerlo, o calificar una actividad como artificial sin invocar formalmente el Art. 15 o 16, constituye una irregularidad invalidante que lleva a la nulidad de pleno derecho de la liquidación y sanciones asociadas.

En resumen, el Tribunal Supremo subraya que las potestades administrativas como la calificación no son de libre uso y que, cuando la Administración considera que lo efectivamente realizado difiere de lo declarado o es artificial, debe seguir los procedimientos específicos de los Artículos 15 (conflicto en la aplicación de la norma) o 16 (simulación) de la LGT, ya que la mera calificación del Art. 13 LGT no es suficiente y saltarse estos pasos deriva en la nulidad de la actuación administrativa.

Por otra parte, y terminando este aspecto, para casos de elusión relacionados con Tratados, se recomienda conceder acceso al Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM), aunque esto no obliga a resolver la doble imposición resultante de la aplicación de la GAAR.

a) Funcionarios intervinientes (perfil y formación).

Respecto a los funcionarios encargados de aplicar estas normas (perfil y formación), se observa diversidad en los perfiles definidos por las administraciones tributarias. Seguidamente algunas particularidades observadas:

- **Brasil:** se indica la existencia de equipos especializados en planificación fiscal abusiva.
- **Chile:** la elusión es declarada por los TTA a solicitud del Director del Servicio de Impuestos Internos, precedida por una fiscalización realizada por funcionarios con perfiles de contadores auditores, abogados, ingenieros comerciales y expertos en valoraciones.
- **Ecuador:** involucra a procuradores, jurídicos, fiscalizadores y otros funcionarios en la detección de riesgos y control tributario.
- **Honduras:** además del Jefe de Auditoría Tributaria (con conocimientos en contabilidad, auditoría y experiencia en procesos tributarios) participa el Jefe de Inteligencia (con conocimientos en análisis financiero, tributario, económico y experiencia en gestión tributaria).

- **Perú:** los agentes fiscalizadores de las áreas de auditoría de SUNAT son los encargados, con perfiles de abogados, contadores, administradores o economistas, quienes posteriormente remiten los casos al Comité Revisor.
- **Uruguay:** designa funcionarios de la División Fiscalización y del Departamento Jurídico de la División Técnico Fiscal.

En cuanto a la formación de los funcionarios responsables de aplicar estas normas, los países han mencionado iniciativas específicas para el desarrollo de capacidades. Seguidamente se mencionan algunas de ellas:

- **Chile:** brinda programas de capacitación internos y externos, pasantías y talleres de casos.
- **Honduras:** accedió a asistencia técnica para fortalecer la capacidad de identificar esquemas de planificación fiscal.
- **México:** internamente cuenta con estrategias que determinan la aplicación del artículo 5-A del CFF.
- **Perú:** implementó un programa de capacitación tras la publicación de los parámetros para la aplicación de la Norma XVI, en coordinación con el Instituto Aduanero y Tributario de SUNAT, incluyendo talleres con ponentes nacionales e internacionales (incluyendo el taller celebrado en Lima en el mes de marzo de este año).

b) Procedimientos internos para aplicar y evaluar las GAARs y la importancia de crear y mantener un directorio de casos de aplicación.

Respecto a los procedimientos internos para aplicar y evaluar las GAARs, existen las siguientes experiencias:

- Colombia lo ha hecho mediante la expedición de conceptos para el cumplimiento de sus funcionarios. Estos conceptos son de obligatorio cumplimiento para todos los funcionarios de la DIAN, y a través de ellos se ha aclarado la manera de aplicar la GAAR al interior de la administración. Adicionalmente, la DIAN de Colombia publica estos conceptos relacionados con la interpretación y aplicación de las normas generales anti-abuso en su página web, haciéndolos accesibles a través de su Compilación Jurídica.
- Ecuador utiliza documentación interna para el análisis de la deducibilidad de costos y gastos por pagos al exterior. Esto se realiza mediante un documento institucional interno denominado “Lineamiento Técnico de Operación “Análisis inicial de la deducibilidad de los costos y gastos por pagos al exterior””.

- Honduras cuenta con la Política de Riesgo y la Guía Interna de Gestión del Cumplimiento Tributario que establecen estrategias basadas en riesgo.
- México detalla las políticas de operación del Órgano Colegiado en sus estrategias internas, las cuales consisten principalmente en los siguientes puntos:
 - Las autoridades fiscales ejercen sus facultades de comprobación.
 - Con base en los hechos conocidos en el ejercicio de sus facultades, las autoridades fiscales someten algún caso al órgano colegiado por medio de un dictamen.
 - Se revisan y validan los fundamentos y motivos de las propuestas que serán sometidas ante el órgano colegiado.
 - Se remite al secretario técnico el dictamen referido.
 - Se informa al contribuyente la suspensión del plazo para concluir las facultades de comprobación.
 - Se informa a la autoridad fiscal el resultado de la sesión llevada a cabo por el órgano colegiado.
 - En la fecha en que el órgano colegiado emita su opinión se levantará la suspensión del plazo para concluir las facultades de comprobación y se notifica al contribuyente.
 - En caso de que la resolución del órgano colegiado sea en sentido positivo, se informará al contribuyente para que manifieste lo que sea a su derecho convenga y aporte información y documentación para desvirtuar la presunción de carencia de razón de negocios.
 - Panamá publica las resoluciones del Tribunal Administrativo Tributario donde se haya utilizado la GAAR.
 - Perú aprobó los parámetros de fondo y forma mediante Decreto Supremo y cuenta con normativa general sobre el procedimiento de fiscalización, con particularidades para los casos que se remiten al Comité Revisor.

El siguiente diagrama de flujo contenido en la Circular 41 del SII, presentaba de manera gráfica el procedimiento que utilizaba el SII de Chile para aplicar su GAAR:

- Inicio: se detectan indicios de elusión en algunas áreas.
- Informe inicial: el área operativa remite antecedentes a la Oficina de Análisis de la Elusión (OAE).
- Evaluación: la OAE analiza y presenta una minuta al Director Nacional.

- Citación: si procede, se prepara y notifica una citación al contribuyente.
- Respuesta del contribuyente:
 - Se allana o responde satisfactoriamente: rectificación, pago, conciliación o giro.
 - No responde o la respuesta es insatisfactoria, se sugiere requerimiento.
 - Requerimiento: la Subdirección Jurídica redacta el requerimiento, que debe ser aprobado y firmado por el Director.
 - Judicialización: el requerimiento se presenta ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente.

En dicha Circular se incluía este flujo del procedimiento administrativo.

A partir de los cambios impulsados por las leyes 21.713 y N° 21.716, el SII publicó la Circular N° 31 del 17 de abril de 2025 que deja sin efecto la Circular N° 65 del 23 de julio de 2015 que había sido modificada por la mencionada Circular N° 41 del 11 de julio 2016 que contenía la última versión del mencionado flujo operativo que fue reproducido anteriormente.

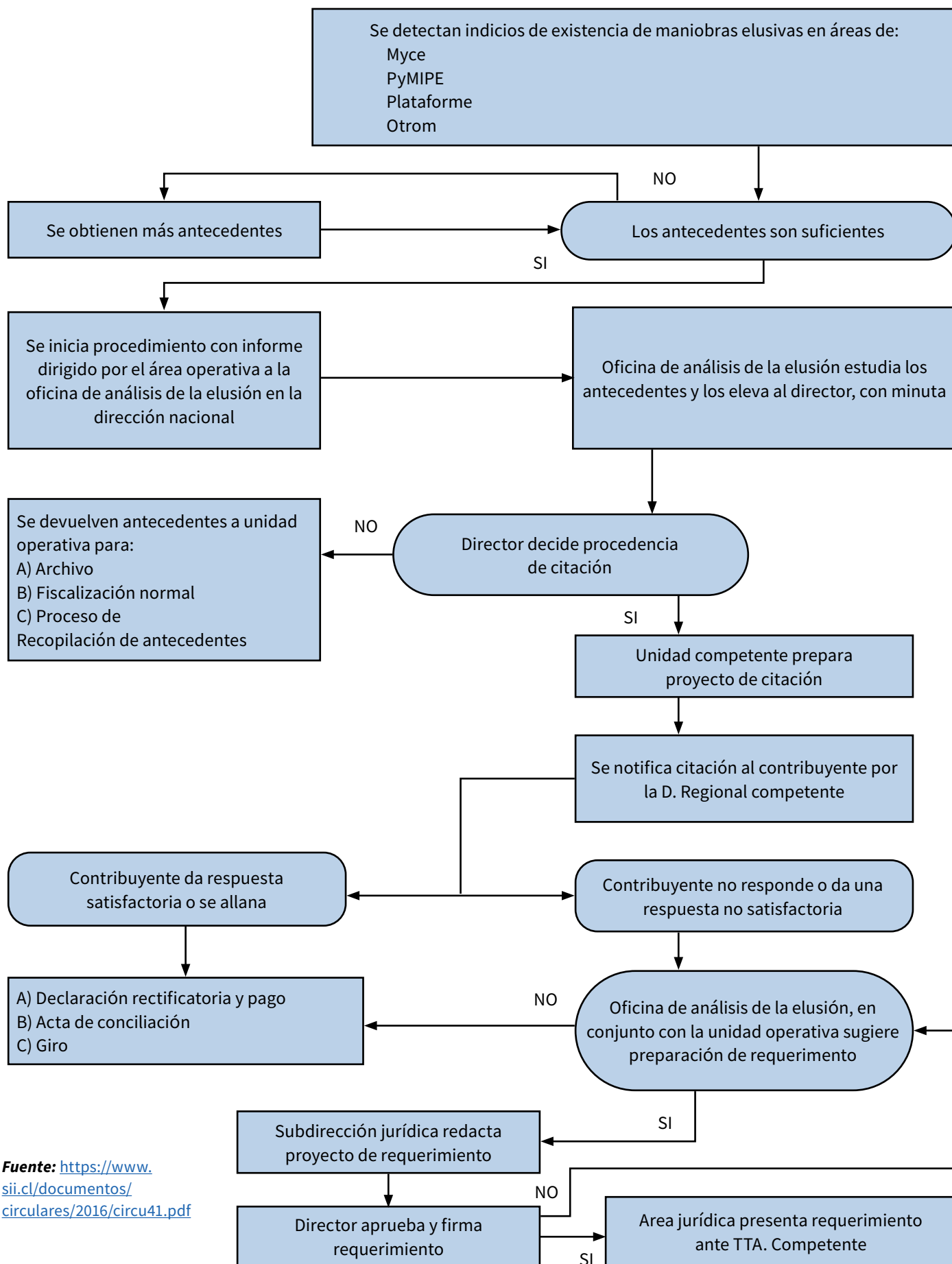
La Ley modificó el procedimiento administrativo de la calificación de elusión, contenido en el artículo 4° quinquies, cuyo texto fue reemplazado íntegramente. De acuerdo con el nuevo texto del artículo 4° quinquies, la existencia de abuso o simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter será solicitada por el Director, previa citación al contribuyente y, en su caso, declarada por el TTA competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis.

La nueva circular instruye, en general, el procedimiento administrativo a que deberá ajustarse la fiscalización de los casos en que se detecten prácticas elusivas por abuso de las formas jurídicas o simulación, así como, la coordinación entre las diferentes áreas del Servicio, tanto a nivel Regional como Nacional, con el objeto de fiscalizar a los contribuyentes que las empleen y, en caso de que sea procedente, se efectúe el trámite de citación a que se refiere el artículo 4° quinquies y, posteriormente, se inicie el procedimiento de requerimiento judicial regulado en el artículo 160 bis.

El nuevo procedimiento tiene como objetivo ajustar la fiscalización de prácticas elusivas por abuso de formas jurídicas o simulación, coordinando las diferentes áreas del Servicio para la citación y, si procede, el requerimiento judicial.

Según la Circular, este procedimiento busca asegurar la aplicación objetiva de las normas antielusivas y el cumplimiento de las obligaciones tributarias, manteniendo la protección a la legalidad y autonomía de los contribuyentes.

Flujo básico del procedimiento administrativo instruido.



Fuente: <https://www.sii.cl/documentos/circulares/2016/circu41.pdf>

También lo hizo Perú, donde el procedimiento puede resumirse de la siguiente forma:

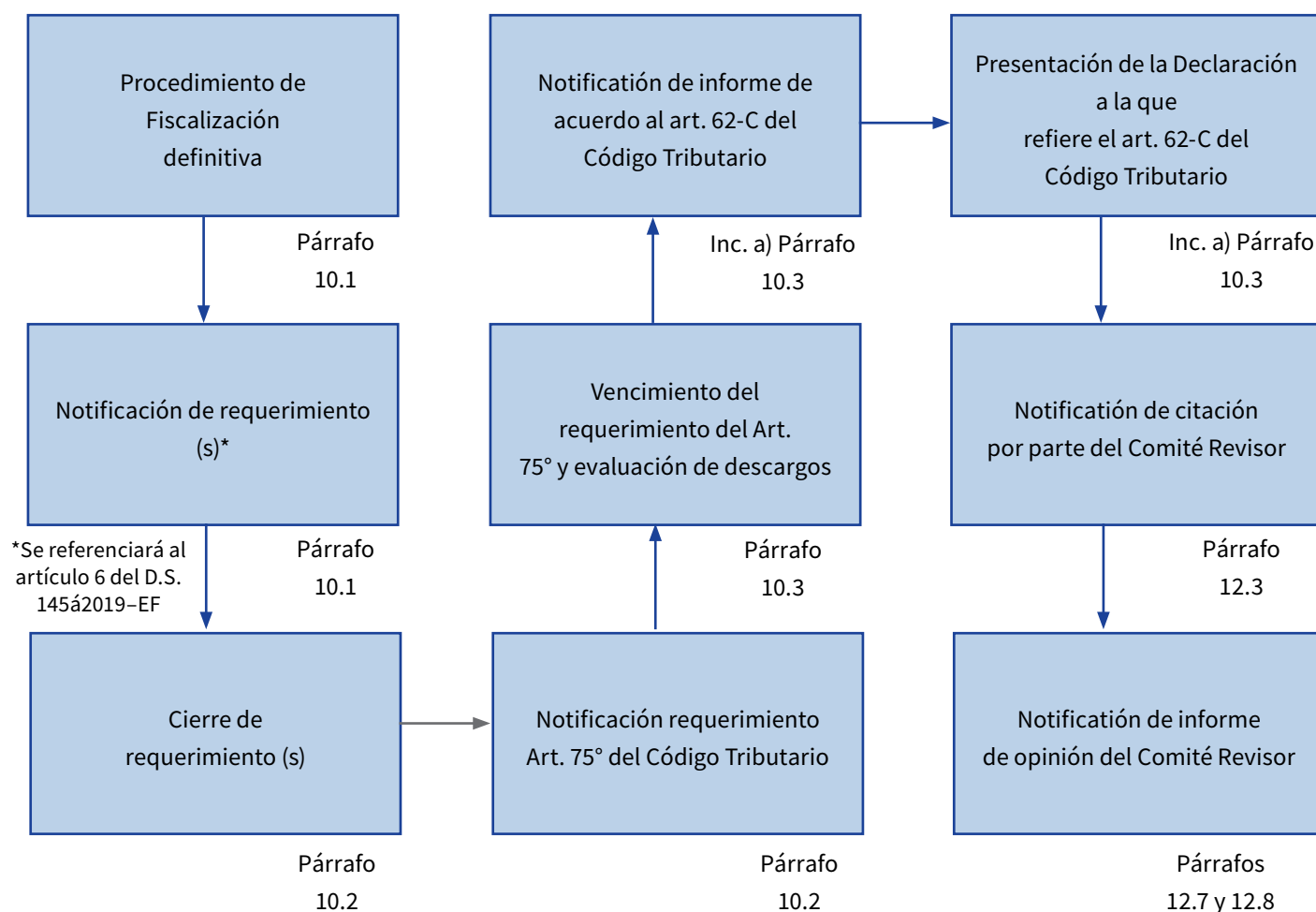
- Inicio de fiscalización
 - SUNAT notifica requerimientos al contribuyente (Art. 6 DS 145-2019-EF).
- Evaluación preliminar
 - Se cierran los requerimientos iniciales.
 - SUNAT emite informe preliminar sobre posible elusión (Art. 62-C CT).
- Descargos del contribuyente
 - Se notifica requerimiento adicional (Art. 75 CT).
 - El contribuyente presenta declaración y descargos.
- Revisión técnica
 - El informe del auditor se remite al Comité Revisor (integrado por tres miembros de SUNAT).
 - El Comité puede modificar o validar el informe.
- Notificación final
 - Se notifica al contribuyente la opinión del Comité Revisor, que es inimpugnable.
 - Si se confirma la elusión, SUNAT aplica la norma que habría correspondido a los actos usuales o propios.

En cuanto a la creación de una base de datos interna de casos, Chile, Colombia, Ecuador y Perú sí reportan tenerla, aunque no todas son públicas. Se recomienda la creación y mantenimiento de una base de datos interna de casos GAAR para asegurar una aplicación consistente y servir como fuente de orientación a los funcionarios responsables.

El “Juego de Herramientas” sugiere que una base de datos interna de casos GAAR debería organizarse para permitir una aplicación consistente y facilitar la reformulación de la legislación. Los casos podrían clasificarse en las siguientes categorías generales:

- Casos confirmados por los tribunales: Aquellos en los que la administración tributaria invocó la GAAR y su aplicación fue ratificada por las instancias judiciales.
- Casos no confirmados por los tribunales: Aquellos en los que la GAAR fue invocada, pero los tribunales no respaldaron su aplicación.
- Casos no invocados: Aquellos en los que la administración tributaria consideró la posibilidad de invocar la GAAR, pero finalmente decidió no hacerlo.

Parámetros de Forma



Fuente: <https://orientacion.sunat.gob.pe/7294-05-pasos-empresas>

Además de estas clasificaciones, la base de datos debería incluir otras características útiles para el análisis, tales como:

- El importe en cuestión del beneficio fiscal o elusión.
- Los países involucrados en el esquema de elusión.
- El sector empresarial al que pertenece el contribuyente.
- Cualquier otra característica relevante de la transacción en cuestión.

Al final del trabajo en Anexos, se puede consultar la **Tabla IV** que expone una comparación de los **Procedimientos especiales establecidos por Chile, Colombia, México y Perú** para aplicar sus normas GAARs

A modo de ejemplo, en **Anexo** al final de este escrito, se pueden consultar los **Esquemas de los procedimientos aplicables** en **Chile y Colombia**.

c) Orientación y asistencia al contribuyente, sensibilización y transparencia, sobre la aplicación de la GAAR.

La comunicación efectiva con los contribuyentes es vital para generar confianza. Esto incluye la publicación de directrices y explicaciones sobre la aplicación de las GAARs, así como la descripción de esquemas de elusión tributaria.

En cuanto a la orientación y asistencia al contribuyente, sensibilización y transparencia sobre la aplicación de la GAAR, varios países han tomado medidas.

- Chile proporciona información orientativa en su sitio web y ha organizado campañas de sensibilización en alianza con entidades público-privadas.
- Perú también ofrece información en su sitio web y creó un módulo informativo tras la publicación de los parámetros de la Norma XVI.
- Panamá publica las resoluciones del Tribunal Administrativo Tributario.

d) Listados de esquemas de elusión.

Respecto al rol de las listas de esquemas de evasión o elusión fiscal como herramienta para brindar certeza sobre la aplicación de la GAAR:

- Chile publica anualmente un Catálogo de Esquemas Tributarios. También cuenta con un mecanismo de consulta vinculante sobre la aplicación de GAARs o SAARs, y las respuestas se publican.
- Ecuador informa sobre “Prácticas de la Planificación Fiscal Agresiva” en su sitio web.
- Perú publica desde 2020 el Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal.

Perú además publica anualmente un reporte de gestión del Comité Revisor² en atención a la Sexta Disposición Complementaria Final del Decreto Supremo 145-2019-EF. Se detalla el número de casos recibidos en el Comité, la cantidad de casos atendidos, el sentido de las opiniones emitidas, entre otros aspectos que no comprometan la reserva tributaria ni la confidencialidad de la información analizada en el procedimiento.

² Acceso a los reportes: <https://orientacion.sunat.gob.pe/reporte-de-gestion-comite-revisor>.

El Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal, es una publicación de la SUNAT que está disponible en su portal web. Contiene 24 caracterizaciones generales de diversa naturaleza que pueden implicar un incumplimiento tributario y sobre las cuales se evaluará la aplicación de la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario.

Es importante destacar que, de estos esquemas, solo en el Esquema 13 se ha establecido la existencia de elementos suficientes para aplicar la Norma XVI. En este esquema, el contribuyente incrementa el gasto por el servicio de arrendamiento, resultando en un menor pago del Impuesto a la Renta del 28% (tasa del ejercicio fiscalizado) debido al mayor gasto generado en el arrendamiento de los inmuebles.

En Anexos se puede consultar la **Tabla V** que expone una comparación de los catálogos o listados de esquemas de estos países.

e) Paneles o comité consultivos o de aprobación

Algunos países incluyen paneles de expertos como ayuda auxiliar en el estudio de casos de elusión tributaria, con el fin de garantizar una aplicación justa, cautelosa y coherente.

- Chile contaba con un Comité Anti-Elusión integrado por el Director y los Subdirectores de las áreas Jurídica, Normativa y de Fiscalización del SII. Este comité tenía un carácter asesor y sus pronunciamientos no eran precedentes. Los miembros debían ser funcionarios que ocupen los cargos indicados.

Con la entrada en vigencia de las Leyes N° 21.713 y N° 21.716 (2024), y tal como aclara la Circular N°31 del SII, el anterior “Comité Anti Elusión” fue reemplazado y su existencia legalmente consagrada como “Comité Ejecutivo”. Mientras que el comité previo se regulaba por una resolución (Resolución Exenta N° 68 de 2016), el Comité Ejecutivo ahora tiene respaldo legal. Este nuevo órgano está integrado por el Director del Servicio (quien lo preside) y los Subdirectores de Normativa, Fiscalización y Jurídica. Su principal función es analizar los informes sobre indicios de elusión y recomendar al Director la pertinencia de presentar un requerimiento de declaración de abuso o simulación ante el TTA competente. También puede recomendar la aplicación de una SAAR o establecer que no existen fundamentos para un requerimiento de elusión. Aunque el Comité Ejecutivo toma sus decisiones por mayoría absoluta y las plasma por escrito con sus fundamentos, la decisión final de presentar el requerimiento ante los TTA recae exclusivamente en el Director del Servicio, basándose en la recomendación del Comité.

- México ha instituido un Órgano Colegiado compuesto por tres funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y cinco funcionarios del SAT, incluyendo a los titulares de diversas unidades administrativas. Su opinión es vinculante para la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación, pero no constituye precedente.

- Perú dispone de un Comité Revisor conformado por tres trabajadores titulares y tres suplentes de la SUNAT, con un presidente y un secretario designados por el Superintendente Nacional. La opinión del Comité Revisor es vinculante para el órgano de fiscalización de la SUNAT, pero no constituye un acto impugnabile. Para ser miembro se requiere ser abogado o contador con al menos diez años de experiencia en determinación o auditoría tributaria en el sector público, y tener estudios de especialización o maestría.

En la **Tabla VI** dentro de Anexos del presente trabajo, puede consultarse una comparación de la composición, funcionamiento y efectos de sus pronunciamientos de los comité o paneles que hoy existen en estos países.

B) GAARs y Tratados internacionales

Introducción

Los esquemas y operaciones que las GAAR buscan combatir involucran en muchas ocasiones a más de una jurisdicción. Esta dimensión internacional de las operaciones que son objeto de las GAAR nacionales complejiza su aplicación, especialmente cuando el esquema u operación al que se le aplica la GAAR involucra la aplicación de uno o varios CDIs. Lo anterior, debido a la superior jerarquía que generalmente ocupan los CDI frente a las normas nacionales, incluidas las normas que consagran las GAAR domésticas, y a la aplicación del principio de *pacta sunt servanda* reconocido en el artículo 26 de la Convención de Viena dot.

La aplicación unilateral por parte de algunas jurisdicciones de su GAAR doméstica para negar los beneficios de un CDI o desconocer sus efectos en casos de elusión o de abuso ha sido controversial y ampliamente cuestionada, con distintos resultados para las AATT, como se aprecia en los dos casos analizados durante el taller de Lima (marzo de 2025).

La solución adoptada en el pasado por algunos países para asegurar la aplicación de su GAAR doméstica y de otras medidas antielusivas nacionales a los casos que involucren la aplicación de CDI, ha sido incluir en los propios tratados una disposición que habilite a los Estados contratantes a aplicar dichas normas antielusivas domésticas.³

³ Esta habilitación se ha dado, ya sea de forma expresa mediante una disposición sobre el particular, o a través de la inclusión de la denominada en inglés “*saving clause*”, según la cual el CDI no afecta la tributación de los residentes de un Estado Contratante, lo que resulta en la posibilidad de este último Estado Contrante de aplicar todas las normas antielusivas consagradas en su legislación interna para asegurar la correcta tributación de sus residentes. Al respecto, vale recordar que la *saving clause* fue incluida desde 2017 en los Modelos de Convenio tanto de la ONU, como de la OCDE, siendo dicha inclusión resultado del Proyecto BEPS.

La OCDE y la ONU, por su parte, han buscado ofrecer una solución más estructural al problema de contar con una norma general antiabuso aplicable a las situaciones de abuso que involucren CDI, mediante la incorporación de la llamada “Prueba del Propósito Principal” (PPT) en la cláusula 29.9 de los Modelos de Convenios de la OCDE y la ONU de 2017. La PPT es una GAAR de tratado específica que generalmente se incluye en los CDI bilaterales como parte del artículo titulado “Derecho a Beneficios” (Artículo 29 de los dos Modelos de Convenio) y que se ha convertido en un estándar, en parte porque es una forma de cumplir con la Norma Mínima de la Acción 6 de BEPS sobre Abuso de Tratados.

La consecuencia de la incorporación en 2017 de la PPT a los Modelos de Convenio y de su adopción como una de las formas de cumplir el estándar mínimo de BEPS en materia de Abuso de los Tratados, es que la mayoría de los CDI negociados desde ese año hasta la fecha ahora incluyen una PPT. En cuanto a los CDI anteriores a esa fecha (o los negociados con posterioridad que no incluyen la PPT), las opciones para incorporar una GAAR de tratado incluyen la adhesión al Instrumento Multilateral (IML) o la renegociación bilateral; siendo la renegociación bilateral una opción a ser priorizada en los casos en los que, con base en una evaluación de riesgos como aquella a la que se refiere el “Juego de Herramientas GAAR”, se concluya que el CDI objeto de renegociación genera un alto riesgo de elusión.

No obstante, la creciente inclusión de la PPT en los CDI negociados antes de 2017, gracias en parte a la también creciente adhesión y ratificación del IML, aún sigue existiendo un importante número de CDI que no cuentan con una GAAR de tratados como la PPT, frente a los cuales las AATT pueden enfrentar dificultades para aplicar sus GAAR domésticas. Aun cuando los Comentarios a los Modelos de Convenio soportan la interpretación según la cual la aplicación de las GAAR domésticas es compatible con la existencia de los CDI, el éxito de las AATT aplicando sus GAAR a efectos de negar los beneficios de un CDI en casos de abuso o de elusión dependerá de la aceptación judicial de aplicar o de acudir a los Comentarios para efectos de interpretar el CDI y a la coherencia de la GAAR nacional con el denominado “principio rector” en materia de abuso de los CDI al que se refieren los Comentarios.

En vista de lo anterior, resulta de gran importancia revisar la guía que ofrecen los Comentarios a los Modelos de Convenio en relación con la aplicación de las GAAR domésticas en los casos de abuso o elusión, para efectos de negar los beneficios de CDI que carezcan de una cláusula PPT. Así, en la sección 2.4 se analizará brevemente el contenido de esos Comentarios, así como los elementos y limitaciones que deben tener en cuenta las AATT al momento de basar sus actuaciones en los mismos. Además, se hará una breve reseña de los dos casos expuestos durante el taller de Lima (marzo de 2025), los cuales ilustran la aplicación de GAAR nacionales a casos que involucraron CDI que carecían de cláusulas GAAR de tratados, con resultados opuestos para las AATT involucradas. La sección 2.5. se refiere a la GAAR de tratados conocida como PPT y se exponen brevemente algunos elementos relativos a su implementación. Finalmente, en la sección 2.6 se aborda de forma sucinta el tema de la aplicación del Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM) a los casos que involucran la interpretación y/o aplicación de la PPT.

2.4 Aplicación de las GAARs domésticas a casos a los que se aplican Convenios para Evitar la Doble Imposición.

Como se señaló en la Introducción, aún existe un gran número de CDI que no cuentan con una GAAR de tratados, en relación con los cuales resulta importante establecer la viabilidad de aplicar la GAAR doméstica en caso de abuso tributario. Este apartado se centra en los aspectos más relevantes que, de acuerdo con lo consignado en los Comentarios a los Modelos de Convenio, deben ser tenidos en cuenta al momento de determinar si una GAAR nacional puede aplicarse a situaciones cubiertas por un CDI, para luego referirse a un par de casos resueltos por los tribunales con resultados opuestos.

Evolución del tema en los Modelos de Convenios

- El tema de la compatibilidad entre las normas antiabuso nacionales y los CDI ha ocupado un lugar en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE desde 1977. Sin embargo, los Comentarios incluidos en dicho Modelo hasta 2003 eran confusos. Por un lado, recogían la posición de la mayoría de los miembros de la OCDE, según la cual los CDI “no deben (...) ayudar a la elusión y evasión tributarias”⁴ y, en consecuencia, no deben impedir la aplicación de las normas antiabuso domésticas. De otro lado, los Comentarios también recogían la posición minoritaria de los miembros de la OCDE, según la cual los CDI debían prevalecer sobre las normas antielusivas nacionales, al tiempo que sugerían salvaguardar el uso de las mismas, mediante la negociación de disposiciones que señalaran que el CDI no afectaría las normas antielusivas domésticas.
- Los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE fueron actualizados en 2003, incluyendo un análisis más detallado de las posiciones de los países miembros de la Organización en relación con el abuso de los CDI. Dicho análisis concluyó señalando de forma clara e inequívoca que los beneficios de los CDI no deben ser concedidos en relación con operaciones o transacciones que constituyan un abuso del CDI, al tiempo que consignó el siguiente “Principio Rector”:

“Un principio rector es que no se deben conceder los beneficios de un convenio de doble imposición cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas transacciones o acuerdos es obtener una posición fiscal más favorable y conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sería contrario al objeto y fin de las disposiciones respectivas.”⁵

Los anteriores Comentarios, incluyendo el “Principio Rector”, fueron reproducidos por los Comentarios al Artículo 1 del Modelo de Convenio de la ONU de 2011.

⁴ Párrafos 7 y 10 del Comentario al Artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE.

⁵ Párrafo 9.5 del Comentario al Artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE de 2003.

- En 2017, los Comentarios a los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU fueron nuevamente ampliados, aclarando que en la gran mayoría de los casos las GAAR nacionales no entran en conflicto con los CDI y que por lo tanto pueden aplicarse a los casos de abuso de tratado. Sin embargo, se introduce una advertencia potencialmente importante: la GAAR nacional debe ser coherente con el “Principio Rector” del Comentario (el cual se mantiene como parte de los Comentarios a los Modelos de 2017 de la OCDE y de la ONU). Así, si la GAAR nacional es significativamente más amplia o concede más discrecionalidad a la autoridad tributaria de lo que el “Principio Rector” permitiría, podría no ser aplicable para efectos de negar los beneficios de los CDI involucrados en los casos de abuso cubiertos por la GAAR doméstica.

En conclusión, de acuerdo con los Comentarios a los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU introducidos desde 2003 y 2011, respectivamente, las GAAR domésticas pueden ser aplicables a los casos que involucren el abuso de convenios, siempre que las mismas sean compatibles con el denominado “Principio Rector”.⁶

Sin embargo, la posibilidad de aplicar una GAAR nacional a un caso que involucre un CDI, tomando como base o fundamento lo establecido en los Comentarios depende de una multiplicidad de factores, entre los cuales se encuentran:

- El valor o peso que le den las autoridades nacionales, y en especial los tribunales y cortes, a las interpretaciones contenidas en los Comentarios a los Modelos de Convenio.
- La fecha en la que se celebró el CDI objeto de estudio y el Modelo en el que las partes se basaron para efectos o durante la negociación (v.gr. si fue después de 2003 o de 2011, según el caso).
- En el evento en el que el CDI se haya celebrado antes de 2003 (o 2011, según el caso), se deberá además tener en cuenta si la jurisdicción ha adoptado una interpretación dinámica de los Comentarios o no, y si el CDI incluye una disposición que de forma expresa le permita a los Estados Contratantes aplicar sus normas antielusivas nacionales.⁷

Casos jurisprudenciales contradictorios

En el pasado, las AATT de algunos países han acudido a sus GAAR nacionales para efectos de desconocer los beneficios de CDI, alegando la existencia de operaciones abusivas, con distintos resultados. Durante la Sesión 3 del taller de Lima (marzo, 2025), en la que se abordó la interacción entre las GAAR domésticas

⁶ Párrafo 77 del Comentario al Artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE de 2017 y párrafo 42 del Comentario al Artículo 1 del Modelo de Convenio de la ONU.

⁷ Las preguntas y pasos relativos a la aceptación del Comentario Modelo de la OCDE/ONU como instrumento de interpretación de los CDI contenidos en La Figura 1 del “Juego de Herramientas GAAR” pueden ayudar a la evaluación de los factores a los que se hace referencia aquí. Dicha Figura 1 proporciona un diagrama de flujo para evaluar si un tratado fiscal debe ser renegociado o si se puede aplicar la GAAR nacional o el “Principio Rector”. Este diagrama guía a través de preguntas sobre la cobertura del IML, la existencia de una GAAR nacional, cláusulas específicas en el tratado, y la aceptación del Comentario Modelo de la OCDE/ONU como instrumento de interpretación.

y las normas anti-elusivas contenidas en los CDI., se hizo mención de dos de esos casos, aunque no se discutió en detalle la forma en la que la GAAR doméstica se aplicó directamente para limitar los beneficios del CDI en cada uno de dichos casos.

- **Caso Molinos (Argentina):**

Hechos relevantes:

- Molinos Río de la Plata S.A. (Molinos Argentina) constituyó en Chile la sociedad “Molinos de Chile y Río de la Plata Holding S.A.” (Molinos Chile), bajo la modalidad de una “sociedad plataforma de inversiones”. La constitución de Molinos Chile tuvo lugar un año después de haber entrado en vigor la legislación sobre sociedades plataforma de inversión.
- Molinos Argentina era titular del 99,99% de las acciones de Molinos Chile, habiendo integrado el capital de esta última mediante el aporte de paquetes accionarios mayoritarios de sus subsidiarias en Perú y Uruguay.
- Entre 2004 y 2009, las subsidiarias en Perú y Uruguay distribuyeron dividendos a Molinos Chile, quien a su vez distribuyó dividendos (originados en los dividendos distribuidos por las subsidiarias) a favor de Molinos Argentina.
- Molinos Argentina incluyó los dividendos distribuidos por Molinos Chile en sus declaraciones de impuestos como renta no gravada, en virtud del Artículo 11 del CDI entre Argentina y Chile de 1985 (CDI), según el cual los dividendos distribuidos por una sociedad residente de un estado contratante sólo podían estar gravados en ese estado contratante.
- La ex AFIP -hoy ARCA-, aplicando el principio de realidad económica, consideró que Molinos Argentina hizo un uso abusivo del CDI, al haber constituido y usado a Molinos Chile (una sociedad que, por su condición de “sociedad plataforma de inversiones” no estaba sometida a impuesto sobre la renta en Chile sobre sus ingresos por concepto de dividendos provenientes de sociedades extranjeras) como “sociedad conducto” para recibir los dividendos distribuidos por las subsidiarias en Perú y Uruguay y así evitar el pago del impuesto a las ganancias en Argentina al que habría habido lugar de no ser por la interposición de Molinos Chile como “sociedad conducto”.

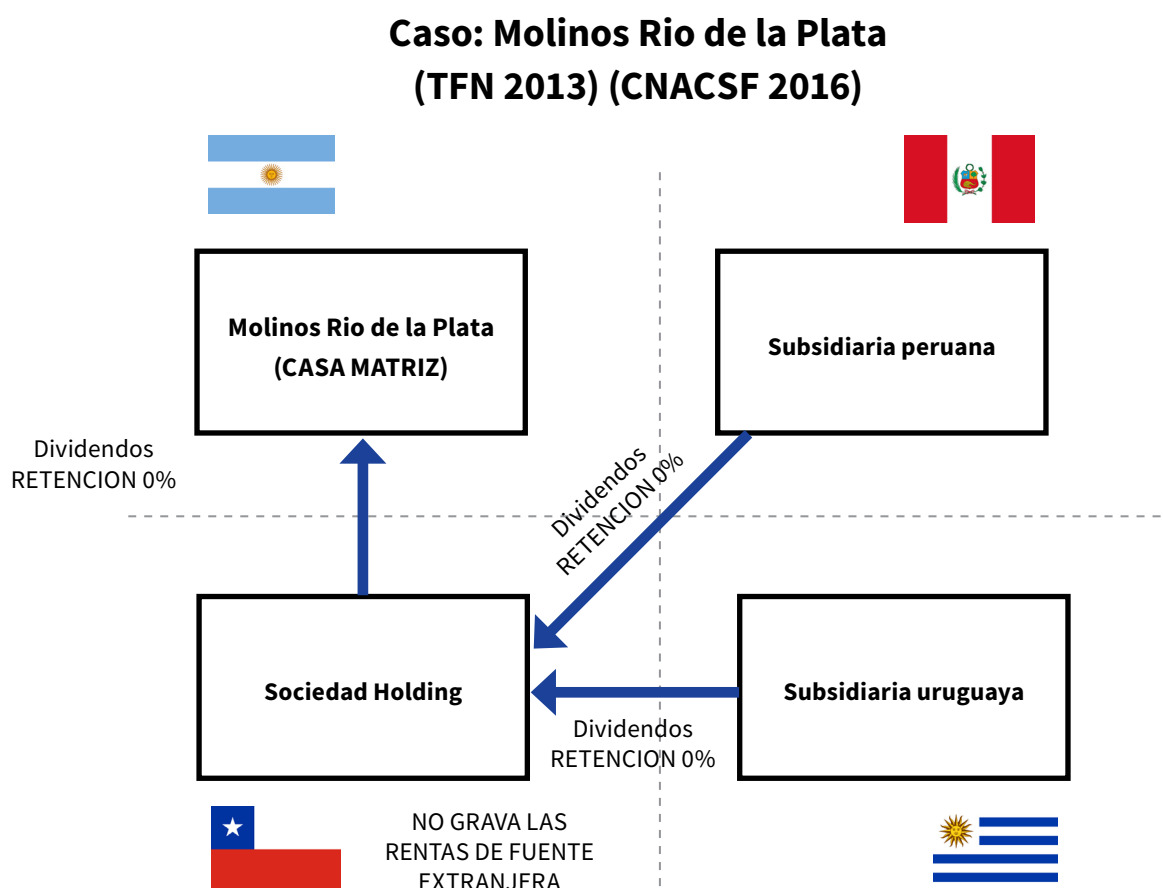
Resumen de la decisión judicial:

- La Corte Suprema de Argentina, por mayoría, consideró aplicable la GAAR doméstica (principio de Realidad Económica recogido en el Artículo 2 de la Ley 11.683 de 1998 para desconocer los beneficios del CDI entre Argentina y Chile. La decisión valoró la realidad económica sobre la forma legal (“sustancia sobre forma”), priorizando así el espíritu, objeto y propósito del CDI (vr.g. evitar la doble

imposición) sobre una interpretación literal del CDI, la cual habría permitido eludir el impuesto sobre los dividendos.

- En la sentencia, la Corte señaló que la aplicación de la GAAR doméstica está de acuerdo con los principios constitucionales y de derecho público argentinos a los que se deben conformar los tratados internacionales suscritos por Argentina, en particular los principios de razonabilidad y no abuso del derecho (artículo 27 de la Constitución). Según la Corte, la aplicación de la GAAR doméstica al caso Molinos además es consistente con lo dispuesto en el artículo 31 de la Convención de Viena, según la cual los tratados deben ser interpretados de buena fe y atendiendo a sus fines.

El siguiente esquema expone el caso argentino:



- Caso Alta Energy (Canadá):**

Hechos relevantes:

- En 2011, Blackstone LP y Alta Resources LLC, dos entidades residentes en EEUU, constituyeron en Delaware (EEUU) Alta Energy Partners LLC.

- Alta Energy Partners LLC, por su parte, constituyó Alta Canada, una subsidiaria residente en Canadá, con el fin de explorar y adquirir licencias de explotación de recursos petroleros en Alberta, Canadá.
- En 2012, previendo una futura venta de la Alta Canada, hubo una reestructuración corporativa del grupo en virtud de la cual: (i) Blackstone LP y Alta Resources LLC constituyeron Alta Energy Canada LLP, una entidad residente en Canadá, que a su vez suscribió el 100% de las acciones de Alta Energy Luxemburgo, una entidad residente en Luxemburgo; y (ii) Alta Energy Luxemburgo adquirió las acciones de Alta Canada de propiedad de Alta Energy Partners LLC (la sociedad de Delaware).
- En 2013, Alta Energy Luxemburgo le vendió sus acciones en Alta a Canada a Chevron (un tercero, no miembro del grupo Alta Energy), habiendo reportado ganancias de capital por valor de \$380 millones de dólares. En cumplimiento de una orden de pago, Alta Energy Luxemburgo destinó el producto de la venta a Alta Energy Canada LLP. A cambio, Alta Energy Canada LLP emitió pagarés a favor de Alta Energy Luxemburgo, que fueron compensados, en parte, contra un préstamo sin intereses y un préstamo participativo ya existentes.
- Alta Energy Luxemburgo reportó la totalidad de las ganancias de capital producto de la venta de las acciones de Alta Canada a Chevron tanto en Luxemburgo, como en Canadá. Sin embargo, en la declaración jurada presentada en Canadá, Alta Energy Luxemburgo reportó tales ganancias como “ingreso no obtenido en Canadá”; lo hizo, amparada en el Artículo 13(4) y (5) del CDI entre Canadá y Luxemburgo de 1999.

Según el Artículo 13(4) del CDI entre Canadá y Luxemburgo (en adelante, el “CDI”), las ganancias de capital obtenidas por un residente de Luxemburgo producto de la enajenación de acciones en una compañía que derivan su valor principalmente de bienes inmuebles situados en Canadá podrán ser gravados por Canadá, salvo que se trate de inmuebles en los que la compañía desarrolla su negocio (“exención sobre inmuebles comerciales”). En este último caso, la disposición aplicable es la regla general contenida en el artículo 13(5), según el cual las ganancias de capital sólo pueden ser gravadas en el país de residencia de quien las obtiene.

Así, de acuerdo con Alta Energy Luxemburgo, las ganancias fruto de la venta de las acciones de Alta Canada sólo podían ser gravadas en Luxemburgo (país del que Alta Energy Luxemburgo era residente).

- La Agencia Tributaria de Canadá no estuvo de acuerdo con la posición de Alta Energy Luxemburgo y negó los beneficios otorgados por el Artículo 13(4) y (5) del CDI entre Canadá y Luxemburgo basándose en la GAAR doméstica. De acuerdo con la Agencia Tributaria, la transacción realizada por Alta Energy Luxemburgo era una operación de elusión que constituía un abuso de las disposiciones contenidas en el Artículo 13(4) y (5) del CDI, por no cumplir y traicionar su objeto y propósito, por lo que el CDI no resultaba aplicable a la transacción en los términos de la GAAR doméstica. El objeto y propósito de la “exención sobre inmuebles comerciales” contenida en el Artículo 13(4) era asignar

potestad tributaria a la jurisdicción que tuviera el vínculo más fuerte con la renta, en este caso, aquella en el que tiene asiento la compañía que desarrolla el negocio que valoriza la propiedad inmueble ubicada en el otro Estado y a través de la cual el negocio principal de la compañía también se lleva a cabo.

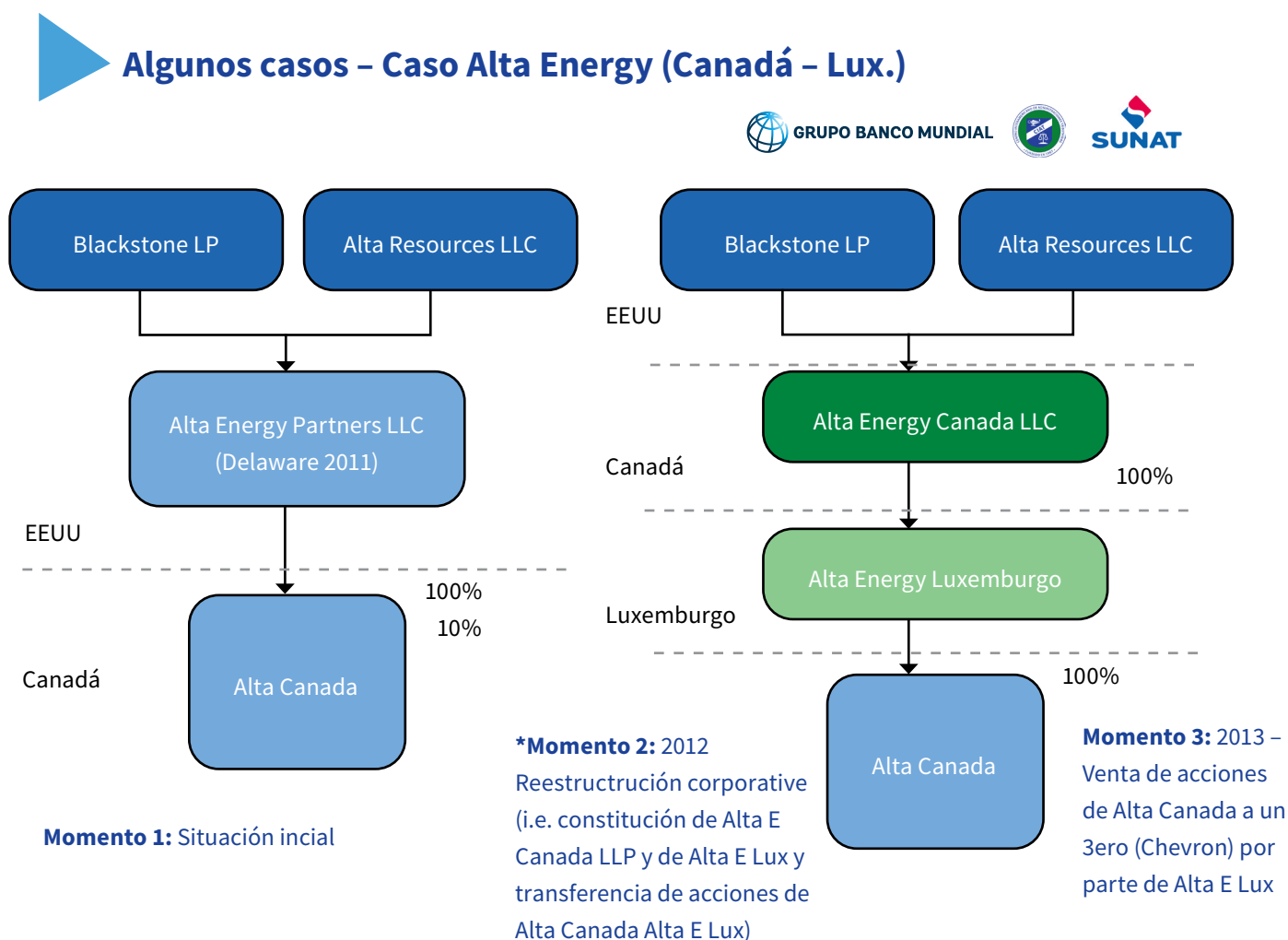
Resumen de la decisión judicial:

- La Corte Suprema de Justicia canadiense (el tribunal máximo en este caso) falló, por una mayoría de 6 contra 3, a favor del contribuyente (Alta Energy Luxemburgo), declarando que en la operación objeto de análisis no hubo abuso y que por lo tanto la GAAR doméstica no se podía aplicar para efectos de negar los beneficios del Artículo 13(4) y (5) del CDI entre Canadá y Luxemburgo.
- La Corte invocó los antecedentes jurisprudenciales existentes en Canadá sobre la materia para analizar el caso. Según dichos antecedentes, la aplicación de la GAAR doméstica es un proceso que requiere establecer tres elementos, a saber: (i) la existencia de un beneficio tributario derivado de la transacción; (ii) si se trata de una operación de elusión de impuestos; y (iii) si la operación de elusión es abusiva. Asimismo, para establecer si una operación es abusiva, la jurisprudencia ha señalado que se debe realizar un test, o prueba, que consta de dos pasos:
 - a) Paso 1: determinar el objeto, espíritu y propósito de las disposiciones que consagran el beneficio tributario que se invoca.
 - b) Paso 2: analizar los hechos del caso para establecer si la transacción es consistente o no con el objeto, espíritu y propósito de las mencionadas disposiciones.
- La Corte centró su análisis en determinar si la operación fue abusiva (tercer elemento del proceso), siguiendo los pasos descritos anteriormente y concluyó:
- Que la “exención sobre inmuebles comerciales” consagrada en el Artículo 13(4)) del CDI es una desviación intencional de la regla general en materia de enajenación de acciones que derivan la mayoría de su valor de inmuebles ubicados en uno de los estados contratantes, cuyo propósito es atraer más inversión extranjera (lo cual se explica, en parte, por el hecho de que es una desviación que Canadá ha incluido en un número reducido de CDI).
- Que, contrario a lo alegado por la Agencia Tributaria, nada en el CDI permite concluir que el propósito del CDI era limitar la aplicación de la “exención sobre inmuebles comerciales” a residentes de Luxemburgo con “suficientes conexiones económicas sustanciales” con Luxemburgo. Según la Corte, es razonable asumir que al momento de negociar el CDI los negociadores canadienses conocían el sistema tributario y la red de tratados de Luxemburgo, de tal suerte que estaban conscientes de la posibilidad de que sociedades residentes en Luxemburgo sin conexiones adicionales con Luxemburgo podrían acceder a los beneficios del CDI. De acuerdo con la Corte, si los negociadores hubieran querido limitar

el acceso a los beneficios del CDI a ciertas sociedades, lo habrían hecho (como de hecho lo hicieron al señalar que las sociedades luxemburguesas a las que se les aplique el régimen especial de holdings no están cubiertas por el CDI).

- Que ni la Agencia Tributaria, ni la Corte pueden desconocer el objeto y propósito de las disposiciones consagradas en el Artículo 13(4) y (5) que se desprenden del CDI para cambiar lo pactado por las partes (aplicación del principio *pacta sunt servanda*), amparados por la GAAR doméstica.
- Que, como consecuencia de lo anterior, Alta Energy Luxemburgo tenía derecho a los beneficios contemplados en el Artículo 13(4) y (5) del CDI.

El siguiente esquema resume el caso canadiense:



2.5 Aplicación e interpretación de las GAAR contenidas en los CDI

Introducción

Mediante la inclusión de una GAAR de tratados como la PPT directamente en los CDI, los países aseguran su aplicación a los casos de abuso de dichos CDI. En otras palabras, las GAAR de tratado incluidas en el cuerpo mismo de los CDIs tienen sin lugar a dudas un carácter obligatorio y vinculante, por lo que pueden ser invocadas como fundamento para negar los beneficios de un CDI en los casos de abuso, evitando así las discusiones y la incertidumbre que se pueden generar alrededor de la interpretación de los CDI con base en los Comentarios de los Modelos mencionadas en la Sección 2.4.

La inclusión de la PPT en los CDI se ha convertido en una práctica común desde 2017, gracias a su inclusión en los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU y en el IML, así como a su rol en el cumplimiento del estándar mínimo de BEPS en materia de lucha contra el abuso de tratados. La inclusión de una PPT estándar es también la recomendación consignada en el “Juego de Herramientas GAAR” para aquellos países que opten por incluir una GAAR de tratados en sus CDI.

La PPT estándar incluida en los Modelos de Convenio y en el IML básicamente recogió lo establecido en el “Principio Rector” consignado en los Comentarios a los Modelos. Así, de acuerdo con lo establecido en la PPT, una AT podrá negar los beneficios del CDI que la contenga cuando: (i) sea razonable concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias, que uno de los principales propósitos del acuerdo o transacción que dio lugar, directa o indirectamente, al beneficio del CDI, era precisamente la obtención de dicho beneficio; y (ii) se establezca que la concesión de dicho beneficio en tales circunstancias no está de acuerdo con el objeto y propósito de las disposiciones relevantes del CDI.

Como se puede apreciar, la PPT hace referencia a conceptos que son comunes o similares a los contenidos en muchas de las GAAR domésticas⁸, a saber:

- Acuerdos o transacciones
- Beneficios fiscales (en el caso de la PPT, los derivados de la aplicación del CDI)
- Elemento subjetivo, relativo a la conducta del contribuyente (vr.g. propósitos del acuerdo o transacción, razonabilidad, hechos y circunstancias)
- Elemento objetivo (relativo al objeto y propósito de las disposiciones relevante del CDI)

Esa consistencia entre la GAAR doméstica y las GAAR de tratados es aconsejable no sólo desde el punto de vista conceptual, sino también práctico, como se verá a continuación.

⁸ Ver “Juego de Herramientas GAAR”, Sección 5.4 y Sección 4 de este documento.

Interpretación e Implementación de la PPT:

La relativamente reciente adopción e inclusión de la PPT en los CDI hace que aún no se cuente con la suficiente experiencia práctica en relación con su implementación.

Es posible prever algunos de los desafíos que tendrán que enfrentar las AATT para la correcta aplicación e interpretación de la PPT. Algunos de esos desafíos son comunes a los que ya deben enfrentar las AATT en relación con las GAAR domésticas, pero otros se derivan del carácter de GAAR de tratados que tiene la PPT. Entre dichos desafíos se pueden mencionar los siguientes:

- Desafíos comunes a la implementación de una GAAR doméstica:
 - Como se mencionó anteriormente, los conceptos incorporados como elementos en la PPT son similares, sino los mismos, a los incorporados en las GAAR domésticas de muchos países. En ese sentido, las guías y explicaciones que den las AATT acerca de la interpretación de dichos conceptos deberían ser pertinentes tanto para la GAAR doméstica, como para la PPT.⁹
 - La PPT es una GAAR para tratados y, como tal, su implementación presenta desafíos similares a los de la implementación de una GAAR doméstica en términos de desarrollo de capacidades de los funcionarios de la AT que han de interpretarla y aplicarla, desarrollo de procedimientos internos para su aplicación, mecanismos de comunicación, publicidad y transparencia y procedimientos para la solución de disputas.

El “Juego de Herramientas GAAR” y las Secciones 2.3, 4.2 y 5.2 de este documento se refieren a los factores que se recomienda que las AATT tengan en cuenta para hacer frente a los mencionados desafíos, al tiempo que reseñan algunas buenas prácticas de países sobre la materia. Se recomienda que, para la implementación de la PPT, las AATT se refieran a esas mismas secciones y que, en la medida de lo posible, adopten los mismos procedimientos y prácticas que se adopten para la aplicación de la GAAR doméstica, a fin de evitar duplicaciones y posibles conflictos.

- Desafíos vinculados al carácter de disposición contenida en un CDI que tiene la PPT:
 - El carácter especializado de los CDI puede requerir la participación en los procesos relacionados con la aplicación de la PPT de funcionarios con profundos conocimientos, no sólo en materia de tributación internacional, sino de CDI en particular. De hecho, podría resultar conveniente vincular al proceso a funcionarios que hubieran participado en la negociación de los CDI bajo examen, debido al mayor conocimiento que dichos funcionarios pueden tener acerca del objeto y propósito de las disposiciones de los CDI que otorgan los beneficios que se pretende negar como

⁹ Al respecto, vale la pena tener en cuenta que los Comentarios a los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU también contemplan algunas guías o explicaciones acerca de algunos de esos conceptos.

consecuencia de la aplicación de la PPT. La vinculación de estos funcionarios a los procesos, los deberes y responsabilidades (en materia de confidencialidad, por ejemplo) y la etapa del proceso en el que deben ser vinculados son algunos de los temas a considerar.

- Conformación y participación de un Comité GAAR o panel de expertos. En muchos países las decisiones relativas a la aplicación de la GAAR doméstica son tomadas, consultadas o revisadas por un Comité GAAR o alguna otra forma de cuerpo colegiado especial. Entre las decisiones que los países deben tomar en relación con la aplicación de la PPT es si para su implementación también se debería conformar un comité similar al Comité GAAR o, en el caso de aquellos países que ya tengan un Comité GAAR para efectos de aplicación de la GAAR doméstica, si ése mismo Comité estará involucrado en la aplicación de la PPT.
- Aplicación del procedimiento de PAM a los asuntos que involucran la aplicación de la PPT. Los aspectos relacionados con este desafío son tratados con más detalle en la Sección 2.6.

Ejemplos de adopción de la PPT en países miembro del CIAT:

- Brasil cuenta con disposiciones antielusión en los CDI con Baréin y Ecuador que deniegan los beneficios si el propósito principal de la creación o atribución de un derecho era obtener ventajas del tratado. También se mencionan cláusulas en el tratado con México que establecen que las disposiciones del artículo no se aplican si el propósito principal es tomar ventaja de él.
- Chile ha incorporado la PPT en varios de sus convenios a través de la suscripción y ratificación del IML, siguiendo el modelo del Artículo 29(9) de la OCDE 2017. Entre los países cuyos tratados se vieron impactados por ILM se encuentran Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Corea, Croacia, Dinamarca, España, Francia, Irlanda, Malasia, México, Noruega, Nueva Zelanda, Polonia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Rusia, Sudáfrica y Tailandia. También ha suscrito un Protocolo modificadorio para agregar una norma PPT en su CDI con Brasil, aunque aún no está vigente.
- Colombia tiene cláusulas antielusión específicas en sus tratados con Canadá y Portugal. Estas cláusulas establecen que los beneficios del convenio no se aplicarán si el propósito, o uno de los principales propósitos, de la creación o atribución de un derecho fue obtener beneficios de esos artículos. En el caso del tratado con Portugal, se prevé la consulta mutua entre autoridades competentes si la aplicación de las disposiciones deriva en resultados no previstos.
- Ecuador: el CDI de Ecuador con Japón incluye una cláusula similar a la PPT, que niega beneficios si “obtener ese beneficio fue uno de los propósitos principales de cualquier acuerdo o transacción”.
- México ha incorporado la PPT en sus tratados con Alemania, Argentina, Filipinas y España, basándose en el Artículo 29, párrafo 9 del Modelo OCDE. Otros tratados con Baréin, Brasil y Ecuador incluyen disposiciones que deniegan beneficios cuando el propósito principal de la operación era aprovechar el tratado. Muchos otros tratados (con Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, Dinamarca,

Finlandia, Francia, Grecia, Hong Kong, Hungría, India, Indonesia, Irlanda, Italia, Japón, Corea, Lituania, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Noruega, Perú, Polonia, Portugal, Qatar, Rumania, Rusia, Singapur, Suecia, Suiza, Ucrania y Reino Unido) se ven impactados por el Artículo 7, apartado 1 del IML.

- Panamá ha adoptado la PPT del IML en algunos de sus tratados, como el que tiene con Barbados.
- Perú también tiene GAARs en sus CDIs, por ejemplo, con Brasil y Japón, que hacen referencia al “propósito principal”. El CDI con México también contiene cláusulas antielusión para dividendos, intereses y regalías si el propósito principal era obtener ventajas. El CDI con Portugal también tiene una cláusula GAAR referida al “propósito principal”.
- Uruguay ha reportado una cláusula de Limitación de Beneficios (LOB) del CDI con Ecuador. También ha aplicado una cláusula de la Prueba del Propósito Principal (PPT) del CDI con España.

Muchos países han adoptado esta cláusula a través del Instrumento Multilateral en 2017 o años posteriores, que modifica un tratado tributario bilateral una vez ratificado por ambas partes. Recientemente los Parlamentos de Argentina y Perú aprobaron la adhesión.

2.6 Procedimiento de resolución de disputas originados en GAARs en el marco de un tratado tributario.

Acceso al Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM):

Tanto el estándar de la Acción 14 de BEPS, como los Comentarios al Art. 25 del Modelo de Convenio, requieren que los casos que involucren la aplicación de una GAAR doméstica o de una PPT, puedan ser siempre sometidos a PAM, siempre que la aplicación de dichas normas pueda resultar en “tributación que no esté de acuerdo con el CDI”. Los Comentarios aclaran que esta última expresión se refiere no sólo a casos de doble tributación.

El informe de la Acción 14 del proyecto BEPS de la OCDE recomienda que conceda a los contribuyentes acceso al PAM tanto en los casos en que una autoridad fiscal haya invocado una PPT para negar o desconocer los beneficios de un CDI, como en aquellos en los que se haya aplicado una GAAR nacional que pueda resultar en tributación “*no conforme con las disposiciones del Convenio*”.¹⁰

Sin embargo, subraya que la concesión de acceso al PAM no implica que las Autoridades Competentes en el CDI tengan la obligación de resolver el PAM en general, o, en particular, cualquier instancia de doble imposición resultante de la aplicación de la GAAR nacional o de la PPT, según el caso. En efecto,

¹⁰ Artículo 25, apartado 1 de los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU.

como en todos los casos de PAM, la obligación de las autoridades competentes es más de medio que de resultado, en el sentido de que deberán “hacer lo posible (...) para resolver el PAM”.¹¹

Desafíos en la implementación:

El acceso al PAM en los casos de aplicación de la GAAR doméstica o de la PPT, según el caso, para desconocer o negar los beneficios de un CDI puede generar desafíos en términos de coordinación con los procedimientos administrativos consagrados en la legislación interna. Un ejemplo de ello es el de los países en los que existe un Comité GAAR que debe estar involucrado en la aplicación de la GAAR doméstica o de la PPT, según el caso. Estos países deberán coordinar la existencia y funcionamiento de dicho Comité con el PAM, teniendo en cuenta lo señalado en el Informe sobre la Acción 14 de BEPS (en el elemento 2.6 del estándar mínimo) y en los Comentarios a los Modelos de Convenio sobre el particular. De acuerdo con estos últimos, la decisión de un Comité GAAR no debería en principio ser un impedimento para acudir al PAM (salvo las excepciones contempladas en el elemento 2.6 del estándar mínimo de la Acción 14 de BEPS, las cuales deberían quedar expresadas en guías sobre PAM que se recomienda a los países tener y publicar).

Transparencia y orientación:

Es crucial proporcionar información a los contribuyentes sobre los mecanismos para acceder a los PAM. Como se señaló en el punto anterior, dicha información también debería referirse a la posibilidad de acceder al PAM en los casos en que la AT aplique la GAAR doméstica o de la PPT, según el caso, para negar o desconocer los beneficios de un CDI.

Varios países ya ofrecen esta orientación:

- **Panamá:** La DGI de Panamá publica en su página web información sobre los mecanismos de PAM. Esta información no se limita únicamente a los casos relacionados con la GAAR, sino que abarca todas las disposiciones de los CDI.
- **Uruguay:** La DGI de Uruguay también cuenta con una guía en su sitio web que orienta a los contribuyentes sobre cómo iniciar un procedimiento amistoso en el marco de los CDI. Este procedimiento es accesible para casos donde se aplican GAAR.
- **Chile:** El SII de Chile imparte instrucciones a través de la Circular N° 13 de 2022, modificada por la N° 19 de 2023. Estas circulares regulan el procedimiento de acuerdo mutuo, el cual puede ser invocado por un contribuyente residente que considere que las medidas fiscales adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes resultan en una imposición no conforme con el convenio.

¹¹ Artículo 25, apartado 2 de los Modelos de Convenio de la OCDE y de la ONU.

- **México:** La “Guía sobre Procedimientos Amistosos” de México señala explícitamente que la aplicación de una norma antielusión puede ser objeto de dichos procedimientos.
- **Perú:** El portal web de la SUNAT de Perú también difunde información sobre el Procedimiento de Acuerdo Mutuo (PAM). Esta guía orientativa, disponible en inglés y español, establece las reglas, pautas y procedimientos para el acceso y uso del PAM, en conformidad con el estándar mínimo de la Acción 14 de BEPS y los compromisos internacionales asumidos, buscando brindar claridad, certeza y transparencia.

Desarrollo de capacidades de los Tribunales:

Dada la complejidad de los casos GAAR, se espera que, especialmente en la fase inicial de su introducción, muchos casos sean objeto de litigio. Por lo tanto, es importante incluir a los jueces en los esfuerzos de desarrollo de capacidades, presentándoles la propuesta y el contenido final de la GAAR y ofreciéndoles talleres para familiarizarlos con la lógica subyacente y la interacción con otras doctrinas. Contar con un procedimiento de resolución de conflictos eficaz e independiente es crucial, ya que la aplicación de una GAAR es una tarea compleja y pueden producirse errores.

En resumen, la aplicación de las GAAR en un contexto internacional es un área en constante evolución, que genera adicionales para las AATT, con debates sobre la primacía de las normas y la interpretación de los CDI, destacando la importancia de la capacitación, la transparencia y los mecanismos de resolución de disputas para garantizar la seguridad jurídica y una aplicación coherente tanto de las GAAR domésticas, como de las GAAR de tratados.

Análisis de los casos proporcionados por las administraciones tributarias

La evaluación del riesgo de elusión tributaria es fundamental tanto para decidir la necesidad de una GAAR como para identificar los casos en los que podría aplicarse. Esta evaluación es un ejercicio continuo que puede informar las actividades de auditoría y ayudar a detectar casos que podrían ser objeto de la aplicación de la GAAR. La evaluación de riesgos se estructura en tres áreas principales e interrelacionadas: el conocimiento sobre el comportamiento o los regímenes de elusión, los indicadores agregados sobre el comportamiento de los contribuyentes, y el análisis jurídico o monitoreo de los incentivos.

Las GAARs son particularmente útiles para los nuevos tipos de elusión para los que aún no existen SAARs. Para identificar estos esquemas, las AATT pueden recurrir a experiencias de otros países, analizar sentencias judiciales, descripciones publicadas por otras administraciones o usar normas de divulgación (obligatorias o voluntarias). Incluso sin reglas de divulgación, se pueden usar “rasgos distintivos” de las estructuras de elusión, como pérdidas significativas, transacciones con jurisdicciones de baja imposición o poco transparentes, diferencias importantes entre contabilidad financiera y fiscal, operaciones que buscan un tratado o regla más favorable (conocido como *treaty shopping*), o transacciones con partes vinculadas. Sin embargo, ninguna de estas características por sí sola prueba la elusión, sino que son indicadores de riesgo.

Los indicadores agregados implican el uso de datos como estadísticas de Inversión Extranjera Directa (IED) o datos del Reporte País por País (CbCR). Finalmente, el análisis jurídico de los incentivos evalúa los riesgos inherentes al propio sistema tributario nacional, donde la complejidad o el tratamiento fiscal diferente para situaciones económicamente similares pueden crear oportunidades de elusión. También analiza los riesgos en la red de tratados tributarios del país, identificando cuáles tratados son más vulnerables a la búsqueda de un tratado o norma más favorable. La combinación de estos tres métodos de evaluación de riesgos ayuda a una asignación eficiente de la capacidad de auditoría.

3.1 Casos que involucran la aplicación de GAARs domésticas.

Según los reportes realizados por las AATT participantes, los esquemas detectados que fueron atacados con GAARs domésticas incluyen el uso de empresas vehículo o sociedades conducto sin sustancia económica, que actúan como intermediarias para desviar beneficios fiscales, o bien, la creación y liquidación de empresas por los mismos socios para evadir controles y aumentar deducciones. También se han observado operaciones donde la aplicación indebida de descuentos o la deducción injustificada de gastos que no tienen relación directa con los ingresos imponible buscan reducir artificialmente la base gravable. Otro tipo de esquema involucra el arrendamiento de inmuebles a entidades relacionadas con valores inflados para generar mayores gastos deducibles, o la realización de transacciones estructuradas en secuencia con la única intención de traspasar ganancias con una mínima incidencia tributaria. En esencia, estos esquemas se caracterizan por una disonancia entre la forma jurídica y la realidad económica o el propósito subyacente de la transacción, buscando un “camuflaje o montaje” para eludir la generación de la obligación tributaria.

Los impuestos más frecuentemente afectados por estos esquemas de elusión tributaria son el Impuesto sobre la Renta (IRPJ/Impuesto a las Ganancias) y la Contribución Social sobre el Lucro Neto (CSLL), dada su relevancia en la recaudación fiscal y la complejidad de las operaciones empresariales. Sin embargo, los esquemas también pueden impactar otros tributos como el Impuesto al Valor Agregado (IVA) o el Impuesto sobre Ventas, mediante la aplicación indebida de descuentos, por ejemplo.

Para la detección de estos esquemas de elusión, las AATT emplean una combinación de métodos y herramientas. La adquisición de conocimientos sobre esquemas de elusión es fundamental, lo que implica estudiar casos de otros países, analizar informes de organizaciones internacionales (como CIAT, OCDE, ONU), participar en intercambios de información con otras autoridades fiscales, y utilizar normas de divulgación (obligatorias o voluntarias). Asimismo, se analizan los “rasgos distintivos” de las estructuras de elusión, como pérdidas significativas o transacciones con jurisdicciones de baja imposición.

Las AATT han implementado procedimientos y herramientas sofisticadas, incluyendo la asignación clara de responsabilidades, la elaboración de diagramas de flujo para los procedimientos de evaluación, el mantenimiento de bases de datos internas de casos de GAAR, y el uso de cuerpos colegiados o paneles de expertos para la toma de decisiones. Estas estrategias y herramientas, como la “prueba de finalidad comercial” utilizada en Brasil o los cruces de información y auditorías especializadas, son vitales para identificar, analizar y combatir las complejas estructuras de elusión fiscal.

El siguiente cuadro resume algunos casos reportados por las AATT de los países de la región:

País	Esquema observado	Impuestos afectados	Mecanismo de detección y análisis para la aplicación de la GAAR
Argentina	Una empresa local argentina celebró contratos para recibir servicios (de gerenciamiento, back office, TI, etc.) de sus empresas vinculadas del exterior. La fiscalización determinó que varios de estos servicios no agregaban valor a la operatoria local, por lo que su deducción fue impugnada.	Impuesto a las Ganancias.	<p>Información del grupo económico aportada por el contribuyente e información pública obtenida en Internet. Documentación respaldatoria aportada por la empresa y registros internos. Se utilizaron índices e indicadores económico/financieros. Falta de concordancia en la información sobre las funciones realizadas por la empresa local.</p> <p>Se observó: fechas de la documentación que no coincidían con el análisis, falta de necesidad y beneficio real de los servicios pagados al exterior y crecimiento exponencial de los servicios en un período, sumado a un cambio de grupo económico por adquisición.</p>
	Transferencia de acciones a fideicomisos en el exterior, manteniendo el control sobre los bienes, con el propósito de reducir la base imponible o evitar impuestos sobre bienes y dividendos.	Impuesto sobre los Bienes Personales e Impuesto a las Ganancias.	Información de las declaraciones juradas y de los regímenes de información sobre participaciones sociales. La determinación fue confirmada por la Corte Suprema del país.
Bolivia	Sociedad, aunque formalmente constituida, no tenía capacidad para desarrollar actividad económica alguna, entre 2021 y 2023, emitió 744 facturas por un monto total de 6.010.076.790 bolivianos, mostrando un patrón de ventas considerables frente a compras insignificantes, lo cual es atípico para la realidad económica de una empresa. Ello permitió beneficiar la apropiación indebida de créditos fiscales y deducciones disminuyendo o impidiendo el pago de tributos a favor de los contribuyentes cuyos datos estaban en las facturas ¹² .	IVA e Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas (IUE).	Cruces masivos de información de la base de datos corporativa, consultas al Padrón Nacional de Contribuyentes, sistemas internos, Servicio Plurinacional de Registro de Comercio (SEPREC), Ministerios de Desarrollo Rural y Tierras, Trabajo Empleo y Previsión, Aduana Nacional, e información de proveedores, clientes y recaudación. Las herramientas incluyeron el análisis de la emisión de facturas, cumplimiento de obligaciones tributarias, conducta tributaria con información de terceros, bancarización y vinculaciones empresariales.

¹² Cabe aclarar que este caso reportado por la administración fiscal podría calificar como evasión y no elusión en el sentido de lo que pretender las normas GAARs atacar.

País	Esquema observado	Impuestos afectados	Mecanismo de detección y análisis para la aplicación de la GAAR
Brasil	Operaciones de reorganización y otras estructuradas en secuencia que, aunque formalmente válidas, ocultaban el hecho imponible y carecían de motivación económica o financiera real, con el objetivo de omitir plusvalías por venta de participaciones.	Impuesto sobre la Renta y Contribución Social.	Se utilizó la prueba de finalidad comercial para identificar operaciones sin motivación económica o financiera real. La detección se basó en el análisis de operaciones de reorganización y estructuras en secuencia que aparentaban validez, pero ocultaban el hecho imponible.
	La operación involucró la alienación de acciones de una S.A. por parte de la persona jurídica a su socio mayoritario poco antes de la oferta pública inicial (IPO) de esas acciones. El único propósito de esta alienación era reducir la incidencia de los tributos y contribuciones que la persona jurídica habría debido pagar si hubiera participado directamente en la IPO. Esto se consideró un “abuso del derecho”. La operación generó un “ganancia tributaria abusiva” de aproximadamente 19 millones de reales.	IRPJ, Adicional, CSLL, PIS, COFINS.	Se determinó que la promesa de alienación se realizó con la “única razón creíble” de reducir impuestos. Se aplicó la “prueba de finalidad comercial” para desconsiderar los actos intermediarios y atribuir la ganancia de capital a la Corretora Souza Barros, como si ella misma hubiera participado directamente en las alienaciones de la IPO.
Chile	Estructuras de financiamiento intra-grupo interponiendo una entidad financiera en el exterior que permitían gravar los pagos de intereses a dicha entidad a tasas reducidas (4% en lugar del 35% general), sin que dicha entidad financiera intermedia tuviera sustancia económica ni el control de los flujos de crédito.	Impuesto Adicional del Impuesto a la Renta.	<p>Análisis de información corporativa, financiera y económica del contribuyente y su grupo empresarial. Revisión de modificaciones societarias. Identificación de las relaciones entre los intervinientes en el esquema (de propiedad, comerciales, etc.).</p> <p>Análisis de cláusulas contractuales. Seguimiento de los flujos del crédito. Además, se emplearon herramientas específicas para identificar los riesgos, tales como: Cruces de información interna. Fichas de riesgo. Mallas societarias. Consultas efectuadas a entes reguladores. Intercambios de información a requerimiento.</p>

País	Esquema observado	Impuestos afectados	Mecanismo de detección y análisis para la aplicación de la GAAR
	Dilución patrimonial de un líder familiar en favor de sus hijos, materializada mediante reorganizaciones empresariales sin razones económicas o jurídicas válidas, con el propósito principal de eludir impuestos a la herencia y donaciones.	Impuesto a la Herencia, Donaciones e Impuesto Global Complementario.	Cruces de información interna, fichas de riesgo y mallas familiares y societarias. Análisis de la información corporativa, financiera y económica del contribuyente y su grupo empresarial. Identificación de las relaciones (familiar, patrimonial) y cambios patrimoniales entre los intervinientes en el esquema. La ausencia de razones económicas o jurídicas que justifiquen la decisión fue un elemento clave.
Colombia	Fragmentación de un contrato de franquicia en varios contratos (franquicia, comodato y usufructo) sin beneficio comercial real, con el fin de declarar ingresos por usufructo como no gravados con IVA.	IVA	Información exógena, declaraciones tributarias, registros contables y declaraciones juramentadas. Cruce de información interna. La detección se basó en la identificación de actos o negocios jurídicos artificiosos sin propósito económico, apariencia correcta que ocultaba la verdadera voluntad de las partes y elevados beneficios fiscales. Se evidenció una ejecución económica no razonable, la obtención de un beneficio fiscal desproporcionado y una estructura legal que ocultaba la verdadera intención.
	Creación y liquidación de sociedades por parte de los mismos socios para evadir el control y elevar deducciones mediante transferencias en bloque de activos entre empresas del mismo grupo antes de la comercialización final.	Impuesto sobre la Renta.	Información exógena. Declaraciones tributarias. Registros contables. Declaraciones juramentadas. Herramientas utilizadas para identificar los riesgos, principalmente, se empleó el cruce de información interna. Los principales elementos que justificaron la aplicación de la GAAR: Se determinaron actos o negocios jurídicos artificiosos sin propósito económico; los actos eran correctos en apariencia, pero ocultaban la verdadera voluntad de las partes; se evidenciaron elevados beneficios fiscales; el propósito subyacente de estas operaciones era transferir activos en bloque para evitar el pago de impuestos.

País	Esquema observado	Impuestos afectados	Mecanismo de detección y análisis para la aplicación de la GAAR
Ecuador	Un contribuyente del sector petrolero realizó pagos de intereses a su compañía matriz por concepto de un préstamo. La Administración Tributaria consideró esta operación como una figura de subcapitalización, basada en un análisis de esencia sobre la forma. El propósito era reducir la base imponible local.	Impuesto a la Renta.	Contrato de préstamo, información contable (mayores, asientos de diario, anexos extracontables), y documentación de constitución societaria del contribuyente. La determinación de que el préstamo y los intereses eran parte de una estrategia de subcapitalización sin sustancia económica real, priorizando la esencia sobre la forma.
Honduras	<p>Aplicación indebida de descuentos en ventas de telefonía que formalmente no formaban parte de la base imponible, resultando en un valor de recuperación menor al costo del bien, eludiendo el Impuesto sobre Ventas.</p> <p>Deducción de gastos que no tenían una relación directa con el devengo de los ingresos imponibles. Esto incluyó costos que no se vincularon directamente con la generación de ingresos del período fiscal correspondiente o que generarían ingresos en períodos futuros, pero que fueron deducidos indebidamente en el período actual.</p>	<p>Impuesto sobre las Ventas.</p> <p>Impuesto sobre la Renta.</p>	<p>Matriz de Control de Riesgos (herramienta interna) que generó órdenes de fiscalización. Aplicación del Artículo 105 del Código Tributario que establece que la base imponible debe fundarse en la realidad económica, usos normales, normas contables generalmente aceptadas y principios de contabilidad e información financiera. Se hizo referencia a las NIIF 15 Ingresos (para ventas) y NIIF para PYMES (Sección 13.20 Inventarios, NIC2 Inventarios para gastos). Manual de Determinaciones de Oficio y Plan de Gestión de Control Tributario. Los riesgos identificados incluían la no percepción del ISV del margen de valor agregado y el reconocimiento de crédito fiscal por encima del costo del bien.</p> <p>Estados financieros, declaraciones tributarias, registros contables, contratos, libro mayor, auxiliares, control de inventario, informes de auditoría, y el “Oficio No. SGT-117-2018”.</p> <p>Principales elementos que justificaron la aplicación de la GAAR: la norma fiscal establece que los gastos deducibles para la renta neta gravable son aquellos incurridos en el período contributivo, y cada período debe liquidarse de forma independiente. Sin embargo, la empresa dedujo gastos destinados a generar ingresos futuros en el período actual; no se encontró una relación entre los gastos incurridos y los ingresos generados para el período auditado.</p>

País	Esquema observado	Impuestos afectados	Mecanismo de detección y análisis para la aplicación de la GAAR
México	La sociedad A y la sociedad B celebraron un contrato de “compra de flujos efectivos”, donde A se comprometía a vender a B flujos por 110 millones de dólares en cinco parcialidades. Posteriormente A se fusionó con B, y B heredó las obligaciones. La operación permitió a la sociedad A amortizar pérdidas fiscales acumuladas y reducir impuestos, mientras que la sociedad B pudo diferir impuestos y maximizar beneficios fiscales debido a una estructura de pago diferido.	Impuesto sobre la Renta.	La operación fue detectada debido a una solicitud de devolución de impuestos. La autoridad fiscal realizó un análisis de la sustancia económica de la transacción. El procedimiento implica la presunción de falta de razón de negocios por la autoridad fiscal, basada en hechos y circunstancias conocidos del contribuyente y la valoración de elementos, información y documentación obtenida durante las facultades de comprobación.
Perú	Específicamente, un accionista (B) y su cónyuge vendieron inmuebles a su empresa (A Co.) y luego los arrendaron de vuelta a A Co. por montos superiores a las cuotas de compra, sin razón económica o comercial, solo para generar un gasto deducible.	Impuesto a la Renta.	Análisis de las declaraciones informativas del contribuyente y programación de fiscalización. Requerimientos de información al contribuyente y análisis de la documentación contable. La SUNAT evaluó si los actos eran artificiosos o impropios y si generaban efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro tributario similares a los de actos usuales. Este caso fue uno de los 10 resueltos bajo la Norma XVI hasta 2022, de los cuales la norma se aplicó en 3.
Uruguay	Aplicación del principio de realidad económica en contratos de una Zona Franca con usuarias. Un caso específico involucró una explotadora de Zona Franca con contratos de prestación de servicios y arrendamiento con dos usuarias que formaban un conjunto económico, donde se identificó “fraude a la ley” por la inadecuación de la forma jurídica a la realidad.	Impuestos corporativos, relacionado con la actividad de Zona Franca y el Impuesto a las Rentas de Industria y Comercio.	El caso se aplica dentro del procedimiento administrativo general, donde se confiere vista previa para descargos. La norma del Artículo 6° del Código Tributario habilita al intérprete a atribuir a las situaciones y actos una significación acorde con los hechos, prescindiendo de formas jurídicas que no se adapten a la realidad económica. La desconsideración se basa en un análisis pormenorizado de los elementos constitutivos de los actos o negocios jurídicos.

3.2 Casos que involucran la aplicación de GAARs domésticas o incluidas en acuerdos internacionales.

Los esquemas detectados en este ámbito internacional comparten patrones, como el uso de empresas vehículo o sociedades conducto sin sustancia económica en jurisdicciones de baja o nula tributación, que actúan como intermediarias para desviar beneficios fiscales, como regalías o intereses. Otros esquemas incluyen actos artificiosos en la estructura contractual y la utilización de empresas pantalla o la creación de sociedades ficticias para desviar renta, así como la instrumentalización de negocios jurídicos atípicos (franquicia, comodato, usufructo) con acuerdos gratuitos que son onerosos en esencia para obtener ventajas fiscales indebidas. También se han observado reorganizaciones societarias complejas, cambios de patrimonio sin tributación efectiva, transacciones circulares y fusiones o liquidaciones estratégicas con el propósito principal de obtener beneficios de un CDI o reducir la carga tributaria en un contexto internacional. El concepto clave en estos casos es la “Prueba del Propósito Principal” (PPT), que niega los beneficios de un convenio si el objetivo principal de la estructura o transacción fue obtener una ventaja fiscal.

Los impuestos afectados por estos esquemas son diversos, incluyendo el Impuesto a las Ganancias o Renta, las retenciones en la fuente sobre pagos transfronterizos. En esencia, se busca la reducción general de la carga tributaria o el aprovechamiento indebido de los beneficios fiscales que otorgan los tratados.

Para la detección de estos esquemas, las administraciones tributarias emplean una combinación de mecanismos y herramientas. Estos incluyen cruces de información interna y cruces e intercambios de información con otras administraciones tributarias. Se realiza un análisis exhaustivo de las declaraciones tributarias, registros contables y documentación respaldatoria como contratos, asientos contables, tablas de amortización y estados financieros. La información del grupo económico, incluyendo informes maestros, y la información pública obtenida de internet también son vitales. Además, se utilizan índices e indicadores económico/financieros, test de beneficio, y la revisión de registros oficiales de las jurisdicciones involucradas. Los requerimientos de información al contribuyente y a terceros locales y extranjeros, junto con el análisis financiero de la compañía, son fundamentales para determinar si la apariencia formal de la operación se corresponde con su sustancia económica real y si existe un propósito de elusión.

A continuación, se presenta un cuadro que resume los casos reportados por los países que involucran la aplicación de GAARs en el marco de Convenios Tributarios.

País	Esquema observado	Impuestos afectados	Mecanismos de detección utilizados
Argentina	Una sociedad argentina pagó regalías por uso de marca e intereses por préstamos a una vinculada localizada en Países Bajos. Esta entidad neerlandesa fue determinada como una sociedad “conducto” sin sustancia económica y sin estructura ni control de decisiones. La verdadera “beneficiaria efectiva” era la casa matriz mexicana, que poseía la propiedad intelectual. En ese período, no existía un CDI entre Argentina y México, pero sí entre Argentina y Países Bajos.	Impuesto a las Ganancias y Retenciones a Beneficiarios del Exterior.	Cruces de información interna. Índices e indicadores económico/financieros. Test de Beneficio. Información del grupo económico. Documentación respaldatoria. Registros internos de AFIP. Información pública obtenida en Internet. Información por intercambios con otras administraciones tributarias. Informe Maestro del grupo. Relación entre el impuesto a la renta pagado y los ingresos. Registros oficiales de jurisdicciones involucradas. Elementos Clave para la Aplicación de la GAAR: La empresa en Países Bajos carecía de sustancia económica y estructura. No tenía el control efectivo de las decisiones (los directores firmaban simultáneamente en ambos contratos, y la propiedad intelectual era de la entidad mexicana).
Ecuador	Pagos a una sociedad en jurisdicción de baja o nula tributación para la adquisición de servicios de construcción y montaje que deberían haber estado sujetos a retención, con el propósito principal de obtener beneficios del CDI.	Retenciones en la Fuente.	Revisión de la declaración de impuesto a la renta, de los mayores contables vs. reportes del contribuyente. Análisis de los documentos de soporte (contrato, asientos contables, tablas de amortización, medio de pago, estados financieros). Análisis financiero de la compañía. Convenio con Japón y Protocolos con China, que contienen referencias al “propósito principal”.
Uruguay	Negación de beneficios de un CDI (con España) debido a que la Administración entendió que la creación de la sociedad uruguaya tuvo como propósito principal tomar ventaja del convenio.	Retención en la fuente de impuesto a la renta.	Se entendió que el propósito principal o uno de los principales propósitos de la creación de la sociedad uruguaya era obtener ventajas del CDI mediante la creación o cesión de acciones u otros derechos generadores de dividendos, lo que activó la cláusula PPT. Información obtenida mediante intercambio con la autoridad competente española e información interna de la sociedad uruguaya recopilada durante la auditoría.

País	Esquema observado	Impuestos afectados	Mecanismos de detección utilizados
	Identificación de accionistas de una sociedad (en el sector de ingeniería y construcción) para determinar la aplicación de una cláusula de limitación de beneficios (LOB) en un CDI con Ecuador.	Retenciones en la fuente de impuesto a la renta.	Información de la sociedad involucrada de la base de datos de la DGI. Información sobre titulares de las participaciones patrimoniales de la sociedad. La autoridad tributaria ecuatoriana notificó a la DGI de Uruguay sobre la solicitud de una empresa uruguaya para la devolución de retenciones de Impuesto a la Renta en Ecuador, argumentando que la empresa uruguaya no cumplía con los requisitos de la cláusula LOB del CDI (ej. no ser entidad gubernamental, no cotizar en bolsa, ni tener al menos el 50% de sus acciones directa o indirectamente en manos de accionistas residentes en Uruguay o Ecuador). Por lo tanto, Ecuador consideró que la empresa no tenía derecho a los beneficios del CDI.

Desafíos en materia de diseño y aplicación de GAARs

4.1 Desafíos en el diseño de las GAARs

El diseño de una GAAR es una tarea compleja, ya que su validez y eficacia dependen en gran medida de su formulación. No existe un consenso internacional sobre el diseño ideal, y cada país debe adaptar su GAAR a su realidad jurídica y socioeconómica.

Al respecto, pueden mencionarse como principales desafíos en el diseño:

- Ambigüedades en la definición de elementos clave de la GAAR y sus consecuencias.
- Incertidumbre respecto de la interacción con SAARs.

4.2 Desafíos en la aplicación de las GAARs

La aplicación efectiva de las GAARs en la práctica implica superar importantes barreras relacionadas con la capacidad de las AATT, la asimetría de información y la necesidad de una comunicación y resolución de disputas transparentes.

Los desafíos principales en materia de aplicación son:

- Falta de capacidad institucional y de recursos humanos cualificados.
- Asimetría de información para la detección de esquemas abusivos:
- Riesgo de discrecionalidad en la aplicación.
- Falta de transparencia hacia los contribuyentes.
- Alta litigiosidad.
- En operaciones internacionales, dificultades en la aplicación de GAARs domésticas y GAARs de Tratados.

Recomendaciones para los países de América Latina

El éxito de una GAAR en América Latina dependerá de un diseño cuidadoso, una aplicación efectiva y transparente, y un compromiso constante con el fortalecimiento de las capacidades institucionales. Es crucial cuidar meticulosamente cada etapa, desde la evaluación de riesgos hasta la gestión práctica.

5.1 En el diseño de la regulación

El diseño de una GAAR debe ser flexible y adaptarse a las particularidades de cada jurisdicción, evitando la adopción literal de modelos externos.

Adaptación a la realidad jurídica, institucional y socioeconómica nacional:

- No existe un diseño “ideal” de GAAR; cada país debe considerar su tradición legal, limitaciones constitucionales, y política y gestión tributaria.
- Aprender de experiencias comparadas es valioso. Argentina fue pionera en 1946, inspirándose en el modelo alemán de 1919, mientras que Brasil adoptó en 2001 un modelo similar al francés. Países como Chile (2014) y México (2020) han tenido la ventaja de incorporar las GAAR más recientemente, aprendiendo de la experiencia internacional y los desarrollos del Plan BEPS.

Claridad en la definición de elementos clave:

- Es fundamental definir con precisión conceptos como “esquema, acto, acuerdo o transacción de elusión tributaria”, “beneficio o ventaja fiscal”, y las “pruebas subjetiva y objetiva”. La ambigüedad puede generar incertidumbre y dificultar la aplicación.

Interacción con SAARs:

- Clarificar si la GAAR operará como cláusula de último recurso (aplicable solo si las SAARs no lo son) o como una herramienta complementaria. Chile, por ejemplo, ha establecido que las SAARs prevalecen si son aplicables, aunque ha previsto también una aplicación complementaria en ciertos supuestos.

Consistencia entre la GAAR doméstica y la GAAR de los tratados:

- Esa consistencia entre la GAAR doméstica y las GAAR de tratados es aconsejable no sólo desde el punto de vista conceptual, sino también práctico.

Claridad en las consecuencias:

- Las consecuencias de la aplicación de la GAAR, como la recaracterización o reconfiguración de la operación o la remoción del velo corporativo, deben estar claramente definidas en la norma. También se pueden prever sanciones específicas.

5.2 En la aplicación de la regulación

La efectividad de una GAAR no solo reside en su diseño, sino fundamentalmente en su aplicación práctica, que exige capacidades y procesos robustos.

Fortalecimiento de la capacidad institucional:

- Considerar mecanismo de incorporación del personal al área, estrategia para crear niveles que aseguren la continuidad del negocio -se va uno y entra un reemplazante idóneo-, áreas que deben coordinar esfuerzos, etc. Es crucial invertir en el desarrollo de capacidades para el personal de las administraciones tributarias (inspectores, abogados, analistas de datos, especialistas sectoriales) y para los tribunales tributarios. Países como Chile, Honduras, México y Perú han implementado programas de capacitación continuos para sus funcionarios.

Establecimiento de procedimientos internos claros y transparentes. Umbrales.

- Las AATT deben implementar procedimientos internos claros y detallados para la aplicación de la GAAR. Esto incluye la asignación de responsabilidades, la elaboración de diagramas de flujo, y la creación de bases de datos internas de casos (sean públicas o no) para asegurar la coherencia y el aprendizaje. Chile, Colombia, México y Perú, por ejemplo, han establecido procedimientos especiales, incluyendo en algunos casos la intervención de órganos colegiados.
- Considerar la implementación de umbrales monetarios para la aplicación de la GAAR puede ayudar a focalizar los recursos en casos de mayor materialidad y reducir los costos administrativos. México ha establecido un umbral para ciertos esquemas reportables.

Comunicación efectiva y transparencia con el Contribuyente:

- La comunicación proactiva es vital para generar certeza y confianza. Esto abarca la publicación de directrices generales y explicaciones en lenguaje sencillo, así como campañas de sensibilización.
- La publicación de listas no exhaustivas de esquemas de elusión (como el Catálogo de Esquemas Tributarios en Chile y Perú) puede orientar a los contribuyentes sin limitar la acción de la autoridad. Panamá publica las resoluciones de su TAT.

Crear Paneles o Comités Consultivos/de aprobación:

- La creación de comités o paneles (como el Comité Ejecutivo en Chile, el Comité Revisor en Perú o el Órgano Colegiado en México) puede garantizar una aplicación coherente y con mayor seguridad jurídica, mitigando la discrecionalidad. En México, la opinión del Órgano Colegiado es vinculante para la autoridad fiscal antes de ciertos actos de fiscalización.

Implementación de normas de divulgación obligatoria:

- Exigir a los contribuyentes (y/o asesores fiscales) que informen sobre esquemas de planificación fiscal agresiva (siguiendo las recomendaciones de la Acción 12 de BEPS) es una herramienta importante para reducir la asimetría de información. Argentina (RICOI) y México (Esquemas Reportables) son ejemplos de países con regímenes vigentes. Brasil y Colombia intentaron implementar tales regímenes sin éxito.

Gestión de litigios y resolución de Disputas:

- Es crucial contar con mecanismos eficaces de resolución de disputas, incluyendo la posibilidad de PAM para casos de GAARs en el contexto de tratados tributarios.

Interacción con los CDI:

- Para prevenir el abuso de tratados, es vital la inclusión de cláusulas GAAR en los CDIs (como la Prueba PPT del Modelo OCDE/ONU de 2017) o incluso su introducción a través de la adhesión al IML del Marco Inclusivo BEPS.

GAARs en los CDIs:

- En la medida de lo posible, se recomienda que los países adopten los mismos procedimientos y prácticas que se consideren para la aplicación de la GAAR doméstica a la aplicación de la prueba PPT y otras GAAR de CDI, a fin de evitar duplicaciones y posibles conflictos.
- El carácter especializado de los CDI puede requerir la participación en los procesos relacionados con la aplicación de la PPT de funcionarios con profundos conocimientos, no sólo en materia de tributación internacional, sino de CDI en particular. De hecho, podría resultar conveniente vincular al proceso a funcionarios que hubieran participado en la negociación de los CDI bajo examen, debido al mayor conocimiento que dichos funcionarios pueden tener acerca del objeto y propósito de las disposiciones de los CDI que otorgan los beneficios que se pretende negar como consecuencia de la aplicación de la PPT. La vinculación de estos funcionarios a los procesos, los deberes y responsabilidades (en materia de confidencialidad, por ejemplo) y la etapa del proceso en el que deben ser vinculados son algunos de los temas a considerar.
- Conformación y participación de un Comité GAAR o panel de expertos. En muchos países las decisiones relativas a la aplicación de la GAAR doméstica son tomadas, consultadas o revisadas

por un Comité GAAR o alguna otra forma de cuerpo colegiado especial. Entre las decisiones que los países deben tomar en relación con la aplicación de la PPT es si para su implementación también se debería conformar un comité similar al Comité GAAR o, en el caso de aquellos países que ya tengan un Comité GAAR para efectos de aplicación de la GAAR doméstica, si ése mismo Comité estará involucrado en la aplicación de la PPT.

En resumen, la implementación de GAARs requiere una visión holística que involucre no solo la legislación, sino también la capacidad administrativa, la comunicación, la cooperación internacional y una infraestructura judicial sólida, buscando siempre el equilibrio entre la lucha contra la elusión y el respeto a la planificación fiscal legítima.

Seguidamente y sin pretender abarcar todos los aspectos, en la siguiente tabla se presentan algunas recomendaciones operativas:

Ámbitos clave	Algunos problemas identificados	Recomendaciones operativas	Particularidades para implementación	Beneficio esperado
Diseño normativo	Ambigüedad en definiciones de actos elusivos o abusivos que se quieran atacar y sus consecuencias.	Incluir en la ley definiciones claras y precisas de acto artificioso, simulación, ventaja tributaria y razón de negocios. Prever claramente las consecuencias de la aplicación de la GAAR.	Usar glosario en el código tributario o reglamento; prever posible cláusula de interpretación -limitada- vía reglamentación. Especificar los efectos de la recalificación y el régimen sancionatorio (si aplica).	Mayor certeza jurídica para los inspectores, los contribuyentes, los comité o paneles y los jueces.
	Falta de claridad de la justificación y el espíritu de la norma.	Acompañar todo proyecto legal de GAAR con un documento técnico o memorando explicativo (Exposición de Motivos, <i>White Paper</i>).	El memorando explicativo debería incluir: justificación económica, riesgos identificados, modelos comparados que sirvieron de inspiración y ejemplos de supuestos de aplicación.	Claridad en el entendimiento de la norma y su fundamentación.
	Falta de relación clara entre GAAR y SAAR.	Establecer expresamente si rige <i>lex specialis</i> (SAAR sobre GAAR) o complementariedad.	Insertar artículo específico; se podría diferenciar entre actos aislados y operaciones complejas (Chile); prever relación clara.	Evitar litigios por interpretación y aumentar previsibilidad.

Ámbitos clave	Algunos problemas identificados	Recomendaciones operativas	Particularidades para implementación	Beneficio esperado
Procedimientos internos de aplicación	Aplicación discrecional.	Crear comités o paneles de revisión con dictamen previo y plazos definidos.	Integrar funcionarios de distintas áreas pertinentes; establecer reglamento interno; definir plazo.	Mayor objetividad y reducción de arbitrariedad administrativa.
			Adoptar plantillas de requerimiento a contribuyentes que incluyan: hechos observados, indicios de artificiosidad, explicación del beneficio fiscal indebido y pruebas objetivas utilizadas.	
			Plantilla de “Informe de Calificación” del Comité con campos obligatorios (norma aplicable, hechos, decisión, votos a favor/ en contra).	
Transparencia y seguridad jurídica	Falta de guías claras para los contribuyentes.	Establecer consultas vinculantes y publicar catálogos de esquemas de riesgo.	Procedimiento simplificado y plazos cortos para respuestas a las consultas. Publicar catálogos claros, actualizados anualmente y de acceso público.	Transparencia, disuasión preventiva y mayor seguridad jurídica.
	Escasa transparencia en la gestión de GAAR.	Publicar informes anuales agregados con estadísticas de aplicación.	Incluir n.º de casos, montos cuestionados, resultados en tribunales; difusión vía web.	Fortalecer confianza pública y control democrático.

Ámbitos clave	Algunos problemas identificados	Recomendaciones operativas	Particularidades para implementación	Beneficio esperado
Gestión de capacidades y tecnología	Capacidades técnicas limitadas.	Crear programas de capacitación especializada en GAAR para auditores y jueces.	Diseñar módulos en derecho comparado, contabilidad avanzada y análisis de datos; promover intercambios internacionales con países que tienen más experiencia.	Mejora en la calidad técnica de las decisiones.
	Dificultad para detectar esquemas complejos.	Usar IA y minería de datos para identificar operaciones sin sustancia (p. ej. cadenas societarias sin actividad real, operaciones circulares, diferimientos artificiales).	Integrar datos mercantiles, aduaneros, bancarios; construir modelos de riesgo; validación humana experta. Implementar modelos de riesgo GAAR que generen alertas sobre declaraciones o estructuras inusuales.	Aumento en la detección temprana y reducción de asimetría de información.
			Crear bases de datos o directorios internos sobre casos GAAR.	
Gestión judicial y resolución de disputas	Elevada litigiosidad y procesos largos.	Crear expediente electrónico GAAR, manuales de litigación y selección de casos piloto.	Reunir antecedentes en expediente digital; preparar manual con argumentos típicos; seleccionar casos paradigmáticos.	Mejor defensa en tribunales y construcción de precedentes.
	Ausencia de mecanismos alternativos.	Establecer mediación tributaria o acuerdos anticipados.	Regular procedimientos de acuerdo anticipado; plazos y condiciones; control judicial para seguridad jurídica.	Reducir costos procesales y dar certidumbre temprana.
Monitoreo y evaluación	Falta de evaluación periódica.	Medir anualmente indicadores de desempeño y encargar auditorías externas de organismos internacionales.	Indicadores: n.º de casos, montos, % éxito, tiempos; revisión de organismos internacionales o contralorías; publicación de resultados.	Mejora continua y alineamiento con estándares internacionales.

Referencias

- Anguita Oyarzún, C. F. (2017). *Los retos en la aplicación de las cláusulas antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las lecciones de la experiencia española y europea* (VII Beca de Investigación CIAT/AEAT/IEF). Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. https://www.ciat.org/Biblioteca/BecadelInvestigacion/2017_VII_retos_aplicacion_clausulas_antiabuso_anguita_chile.pdf
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2022). *Manual sobre el control de la planeación tributaria internacional*. CIAT. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5811>
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2022). *Juego de herramientas para el diseño y la aplicación efectiva de normas generales anti-abuso nacionales e internacionales*. CIAT. <https://biblioteca.ciat.org/opac/book/5803>
- Porporatto, P. (2021, 10 de mayo). *Diseño y gestión de las Cláusulas Generales Antielusivas*. Blog del CIAT. <https://ciat.org/ciatblog-diseno-y-gestion-de-las-clausulas-generales-antielusivas>
- Tarsitano, A. (2021). *La elusión fiscal: Forma y sustancia en el derecho tributario* (1ª ed.). Editorial Astrea.
- United Nations. (2019). *United Nations Practical Portfolio: Protecting the Tax Base of Developing Countries through the Use of General Anti-Avoidance Rules (GAAR)*. Department of Economic and Social Affairs, Financing for Development Office. https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-03/GAAR_Portfolio_EN.pdf
- Waerzeggers, C., & Hillier, C. (2016). *Introducing a general anti-avoidance rule (GAAR): Ensuring that a GAAR achieves its purpose* (Tax Law Technical Note No. 2016/1). International Monetary Fund, Legal Department.

Anexos

Tabla I. Las GAARs en América Latina: normativa vigente, año de adopción y fuente de inspiración.

País	Marco normativo	Año de adopción de la GAAR	Fuente de inspiración informada
Argentina	Ley 11.683, Artículo 2.	1946	Legislación antielusiva alemana de 1919.
Bolivia	Ley N° 2492, Artículo 8.	2003	
Brasil	Código Fiscal Nacional (ley N° 5172 del 25/10/1966). Artículo 116, párrafo único.	2001	
Chile	Código Tributario, Artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis.	2014	Alemania, Australia, España, Francia y Reino Unido para dotar a la administración tributaria de atribuciones que antes no tenía, para recalificar.
Colombia	Estatuto Tributario, Artículos 869 y 869-1 y -2.	2012(mod. en 2016)	Práctica local.
Ecuador	Código Tributario, Artículo 17.	1975	
Guatemala	No cuenta con una GAAR.		
Honduras	Decreto 170-2016, Artículo 105.	2016	Código Tributario Español.
México	Artículo 5-A del CFF.	2020	Derecho comparado aunado al análisis del plan BEPS (regla PPT)
Panamá	Artículo 20 del Código de Procedimiento Tributario.	2019 (vigencia prorrogada hasta junio 2024)	
Perú	T.U.O del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo, Norma XVI del Título Preliminar (párrafos 2-5).	2012 (suspendida hasta 2019)	Artículo 15 de la Ley General Española del 2003 y el Artículo 11 del Modelo de Código Tributario del CIAT de 2006. Prácticas locales en algunos aspectos tales como la excepción del plazo de fiscalización definitiva) y para las infracciones aplicables.
Uruguay	Decreto Ley N° 14306 (Código Tributario), Artículo 6° (inciso segundo).	1974	Artículo 8 (parcialmente) del Modelo de CTAL (1970).

Tabla II. Algunas particularidades de las GAAR vigentes en los países de América Latina

País	Se establecieron umbrales	¿Indica consecuencias de su aplicación?	¿Régimen sancionatorio?	Interacción GAAR/ SAARs
Argentina	No	Prescindir de las formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que ofrezca o autorice el derecho privado y aplicar aquellas más adecuadas a la intención real.	No existen sanciones específicas.	
Bolivia	No	Se prescinde de las formas manifiestamente inapropiadas. El negocio simulado será irrelevante a efectos tributarios, considerándose los hechos efectivamente realizados.	No existen sanciones específicas.	
Brasil	No	Prescindir de los actos o negocios para ocultar los hechos imponible o sus elementos.	No se mencionan sanciones específicas.	
Chile	Reducción de la base imponible igual o superior a 1.000 UTM, o si se ha accedido a un beneficio o régimen tributario especial, o se han obtenido devoluciones de impuestos mediante abuso de formas jurídicas.	Generación de hechos imponibles en caso de abusos de formas jurídicas. Los impuestos se explicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados.	Se establecen sanciones para terceros que participen en la planificación o diseño de actos, negocios o contratos calificados como abusivos o simulados. Si el contribuyente no identifica al tercero involucrado en el proceso de fiscalización, la multa será aplicada al contribuyente. Adicionalmente, los directores, representantes o administradores del asesor o del contribuyente pueden ser solidariamente responsables del pago de la multa si infringieron sus deberes de dirección y supervisión.	Si una norma especial para evitar la elusión es aplicable, sus consecuencias jurídicas prevalecerán sobre las de la GAAR. Cuando un solo acto u operación está cubierto por una SAAR, únicamente se aplica dicha norma, pero en operaciones complejas donde solo algunos actos están regulados por SAAR, la GAAR puede aplicarse al conjunto de la operación.

País	Se establecieron umbrales	¿Indica consecuencias de su aplicación?	¿Régimen sancionatorio?	Interacción GAAR/ SAARs
Colombia	No	Recaracterizar o reconfigurar la operación. Correr el velo corporativo (art. 869-2) de entidades que hayan sido utilizadas o hayan participado, por decisión de sus socios, accionistas, directores o administradores, dentro de las conductas abusivas.	Sanciones del 160% de la diferencia por la comisión de un abuso, de acuerdo con el art. 869.	Si
Ecuador	No	Desconocer las formas jurídicas teniendo en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados.	No se mencionan sanciones especiales.	
Honduras	No	La determinación deberá fundarse en la realidad económica, en los usos normales y ordinarios de los negocios y en las normas y reglas contables generalmente aceptadas.	No se mencionan.	
México	Internamente se definieron umbrales cuando el monto de los beneficios fiscales directo o indirectos o bien se trate de asuntos que deben ser sometidos por su importancia y trascendencia.	Los actos sin razón de negocios tendrán los efectos fiscales que habrían correspondido. Determinación de contribuciones, accesorios y multas, como así también la responsabilidad penal que pudiera corresponder.	No se mencionan multas especiales dot.	
Panamá	No	Las consecuencias tributarias aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido serán las que correspondan a los actos que realmente fueron ejecutados.	No se han mencionados sanciones específicas.	
Perú	No	Se aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios.	Infracciones específicas según el art. 178 del Código Tributario.	
Uruguay	No	Recalificación.	No mencionado en el campo de consecuencias.	

Tabla III. Obligación de divulgar los esquemas de planificación. Comparación entre Argentina y México

País	Marco legal y año de implementación	Sujetos obligados	Operaciones a reportar
Argentina	<p>“Régimen de Información Complementario de Operaciones Internacionales (RICOI)” establecido por la RG 5306/2022. Previamente se dejó sin efecto la Resolución General N° 4838/2020 del controvertido Régimen de Información de Planificaciones Fiscales (“IPF”), frenado por la justicia.</p>	<p>Sociedades y asociaciones, y sus firmas derivadas constituidas en el país:</p> <p>Estas entidades, incluidas las derivadas de fideicomisos, están obligadas a informar las operaciones internacionales.</p> <p>Excepciones:</p> <p>Pymes, personas humanas y profesionales no están obligados a informar bajo este régimen.</p>	<p>Con sujetos vinculados, operaciones con partes relacionadas, incluyendo aquellas que permitan la transferencia de beneficios a jurisdicciones con menor carga impositiva o que aprovechen asimetrías fiscales.</p> <p>Con sujetos en jurisdicciones no cooperantes, operaciones con entidades en jurisdicciones consideradas no cooperantes, de baja o nula tributación, o que puedan ser utilizadas para evitar la aplicación de normas internacionales de información tributaria (como el Estándar Común de Reporte – CRS o FATCA).</p> <p>Que puedan generar beneficios fiscales indebidos, operaciones que puedan generar una doble no imposición internacional, que faciliten el traslado de beneficios a otras jurisdicciones, o que involucren entidades o figuras jurídicas sin personalidad fiscal en la jurisdicción de constitución.</p> <p>Operaciones con establecimientos permanentes.</p> <p>Reestructuraciones de negocios, operaciones que tengan como efecto quedar fuera del alcance del régimen de información internacional “Informe País por País”.</p>

País	Marco legal y año de implementación	Sujetos obligados	Operaciones a reportar
México	En enero 2020, entró en vigor el Título VI Capítulo Único “De la Revelación de Esquemas Reportables” del Código Fiscal de la Federación.		Se define como esquema: “Cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos”
		Asesores fiscales:	Un esquema reportable debe contener 3 elementos esenciales:
		Cuando diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran esquemas reportables, deben revelar la información relacionada.	1.- Sea un esquema, es decir una serie de actos jurídicos. 2.- Que genere o pueda generar directa o indirectamente la obtención de un beneficio fiscal en México. 3.- Reúna alguna de las 14 características o categorías señaladas en el art. 199 del Código Fiscal de la Federación, algunas de éstas son:
		Contribuyentes:	- Evitar que autoridades extranjeras intercambien información fiscal o financiera con las autoridades fiscales mexicanas. - Involucrar a un residente en el extranjero que aplique un convenio para evitar la doble imposición respecto a ingresos que no estén gravados en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente o lo estén a una tasa reducida. Cuando involucre un mecanismo híbrido.

Tabla IV. Procedimientos especiales para aplicar la GAAR

País	Chile	Colombia	México	Perú
Naturaleza	Proceso que requiere declaración de abuso/simulación por Tribunal Tributario y Aduanero a solicitud de la AT. Existe un comité que es un estamento de carácter asesor del Director del SII y tiene como función principal aconsejar, recomendar y proponer definiciones y líneas de acción en materia de aplicación de las normas antielusivas a casos particulares, así como analizar los diversos asuntos que se sometan a su opinión en el desarrollo de los Procedimientos Administrativos Anti Elusión.	Procedimiento especial por abuso en materia tributaria.	Procedimiento requerido antes de ciertos actos de fiscalización, con intervención de órgano colegiado.	Dentro del procedimiento de fiscalización definitiva, requiere opinión previa de un Comité.
Base Legal y Reglamentaria	Código Tributario – Arts. 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 26 bis, 100 bis, 119 y 160 bis.	Estatuto Tributario – Art. 869 y Art. 869-1. Reg. Resolución 4 de 2020 DIAN.	Código Fiscal de la Federación (CFF) – Art. 5-A.	Código Tributario – Norma XVI (párrafos 2° a 5°). T.U.O. del Código Tributario – Art. 62-C. D.S. 145-2019-EF.

País	Chile	Colombia	México	Perú
Pasos clave del Procedimiento	Proceso de fiscalización por AT. La AT cita al contribuyente previo a solicitar la declaración judicial. Director del SII solicita declaración al TTA. Se requiere monto mínimo de diferencia impositiva. Declaración de abuso/simulación por el TTA.	Funcionario identifica potencial abuso. Emite emplazamiento especial con razones y prueba sumaria. Contribuyente responde en 3 meses (suspende firmeza). Emisión de requerimiento especial/emplazamiento previo con visto bueno de Directores. Se propone recaracterización/reconfiguración de la operación. Se sigue procedimiento y pruebas generales.	Autoridad fiscal debe someter el caso a un Órgano Colegiado antes de emitir ciertos actos de fiscalización (última acta parcial, oficio de observaciones, resolución provisional). Contribuyente puede manifestar lo que a su derecho convenga y aportar info/doc. La opinión del Órgano Colegiado es vinculante para la autoridad fiscal (para aplicar Art. 5-A).	Aplicado en un procedimiento de fiscalización definitiva. Requiere opinión favorable previa de un Comité Revisor. Órgano de fiscalización remite informe y expediente al Comité. Informe notificado al contribuyente. Comité cita al sujeto fiscalizado para que exponga razones. Comité emite opinión sustentada (vinculante para órgano de fiscalización). Opinión aprobada por mayoría.
Transparencia y publicidad	Publica “Catálogo de Esquemas Tributarios” (anualmente desde 2016). Publica pronunciamientos AT si son resultado de consultas específicas. Fallos del TTA son públicos.	No publica listas de esquemas. No publica pronunciamientos de AT.	No publica listas de esquemas. No publica pronunciamientos de AT. Brinda información sobre acceso a procedimientos de acuerdo mutuo (MAPs) bajo tratados.	Publica “Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal”). Publica Reporte Anual de Gestión del Comité Revisor (estadísticas sin reserva). Base de datos interna es interna.

Esquema I: Procedimiento Especial de Aplicación de la GAAR en Colombia (Art. 869-1 E.T.)

Paso	Tarea clave	Actores intervinientes	Detalles relevantes
1	Identificación de potencial abuso tributario en operación(es).	Funcionario competente de la DIAN: inspectores de fiscalización.	La identificación se realiza dentro del término de firmeza de la declaración. El funcionario debe evidenciar que una operación o serie de operaciones puede constituir abuso en materia tributaria, en los términos del artículo 869 del Estatuto Tributario.
2	Emisión y notificación del Emplazamiento Especial por Abuso en Materia Tributaria.	Funcionario competente de la DIAN: inspectores de fiscalización.	El emplazamiento especial debe explicar las razones en las que se basa la posible existencia de abuso, sustentadas en prueba sumaria . La notificación se realiza de conformidad con lo dispuesto en los artículos 565 y siguientes del Estatuto Tributario.
3	Contestación del Emplazamiento Especial.	Contribuyente.	El contribuyente dispone de un término de tres (3) meses para contestar el emplazamiento especial. Durante este plazo, el contribuyente puede aportar y/o solicitar las pruebas que considere pertinentes. El término de firmeza de la declaración se suspende durante estos tres meses.
4	Obtención del visto bueno para continuar el procedimiento.	Funcionario que conoce de la investigación/ fiscalización, Director Seccional, y Delegado del Director de Gestión de Fiscalización.	Este visto bueno Director Seccional, y Delegado del Director de Gestión de Fiscalización es un requisito previo antes de que el funcionario emita el Requerimiento Especial o Emplazamiento Previo por no Declarar.
5	Emisión y notificación del Requerimiento Especial o Emplazamiento Previo por no Declarar.	Funcionario que conoce de la investigación / fiscalización de la DIAN.	Se emite una vez vencido el término de tres meses para contestar el emplazamiento especial. La notificación de este acto permite seguir el trámite respectivo, según el caso, determinado en el Estatuto Tributario.
6	Propuesta de recaracterización/ reconfiguración y continuación del trámite de fiscalización.	Funcionario que conoce de la investigación / fiscalización de la DIAN.	En el Requerimiento Especial se propone una recaracterización o reconfiguración de la operación o serie de operaciones que constituyen abuso en materia tributaria, de acuerdo con el acervo probatorio recaudado. La motivación de este acto debe contener la descripción de los hechos, actos u omisiones que constituyen la conducta abusiva, las pruebas, y la valoración de las pruebas presentadas por el contribuyente. El procedimiento sigue el trámite establecido en el Estatuto. El propósito de este procedimiento es la reconfiguración o recaracterización de operaciones que constituyen o puedan constituir abuso.

Esquema II. Procedimiento Especial de Aplicación de la GAAR en Chile (a partir de 2024).

Etapas	Actuación	Interviniente	Observaciones
1. Detección	Identificación de operaciones potencialmente elusivas (abuso o simulación).	SII	Inicio de la fiscalización.
2. Análisis interno	Estudio técnico del caso y revisión por Comité Ejecutivo.	SII	Comité interno, su opinión no es vinculante. Sustituye al antiguo Comité Consultivo previo.
3. Citación	Se formula citación explicando fundamentos de posible aplicación de la GAAR.	SII/ Contribuyente	Contribuyente puede presentar descargos o antecedentes.
4. Requerimiento judicial	Si no se desvirtúan los cargos, el SII solicita al TTA la declaración de elusión.	SII / TTA	Paso obligatorio antes de liquidar/ cobrar.
5. Declaración de elusión	Resolución que confirma o rechaza la existencia de abuso/ simulación.	TTA	Solo el TTA puede declarar elusión.
6. Liquidación y cobro	Una vez declarada la elusión, el SII liquida, gira y cobra tributos.	SII	Se corrige la operación y se determinan impuestos, intereses y sanciones.
7. Recursos	El contribuyente puede apelar la resolución del TTA.	Contribuyente / Corte de Apelaciones / Corte Suprema	Control judicial posterior.

Tabla V: Catálogo o listado de esquemas de planificación

País	Chile	Ecuador	Perú
Nombre	Catálogo de Esquemas Tributarios.	Prácticas de la Planificación Fiscal Agresiva.	Catálogo de Esquemas de Alto Riesgo Fiscal.
Antigüedad de la publicidad	Publicado por primera vez el año 2016. Es actualizado anualmente.	No especificado.	Publicado desde el 2020.
Contenido	Listas de esquemas de elusión identificados y esquemas que la Administración Tributaria considera como inaceptables. Está elaborado sobre la base de la GAAR de la ley interna.	Información sobre “Prácticas de la Planificación Fiscal Agresiva”.	Contiene 24 caracterizaciones generales de diversa naturaleza que pueden implicar un incumplimiento tributario y en donde se evaluará la aplicación de la Norma XVI (GAAR). En uno de los esquemas (Esquema 13) se estableció la existencia de elementos suficientes para aplicar la GAAR.
Accesibilidad	Publicado en el sitio web de la Administración Tributaria (SII).	Publicado en el sitio web de la Administración Tributaria (SRI).	Publicado en el portal web de SUNAT. SUNAT también publica anualmente un reporte de gestión del Comité Revisor que hace alusión a este catálogo.

Tabla VI. Comité o paneles para la aplicación de las GAARs

País	Chile	México	Perú
Naturaleza del panel	<p>El Comité Ejecutivo es un órgano colegiado cuya principal función es analizar los informes elaborados por el Departamento de Normas Generales Antielusión que den cuenta de la existencia de elusión. Las Leyes N° 21.713 y N° 21.716 (de 2024) perfeccionaron el sistema antielusivo y reemplazaron las funciones del anterior Comité Anti Elusión, consagrando legalmente la existencia y decisión de un “Comité Ejecutivo” Su rol principal es analizar informes y recomendar al Director la presentación de un requerimiento de declaración de abuso o simulación ante el TTA, o la aplicación de una SAAR, o establecer que no hay elusión. La decisión final recae en el Director.</p>	<p>Es un Órgano Colegiado de carácter aprobatorio para los efectos de la aplicación del Artículo 5-A del CFF. Es un requisito que la autoridad fiscal someta el caso a este órgano antes de la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional.</p>	<p>Comité Revisor, cuya opinión es vinculante para el órgano de fiscalización de la SUNAT.</p>
Base legal y reglamentaria	<p>La existencia y decisión del Comité Ejecutivo fue consagrada legalmente por la Ley N° 21.713, la cual reemplazó las funciones del anterior Comité Anti Elusión que estaban sustentadas en una Resolución. Sus funciones y existencia se regulan en el nuevo artículo 4° quinquies del Código Tributario.</p> <p>La composición del Comité se establece en el nuevo artículo 3° quáter del Decreto con Fuerza de Ley N° 7 de 1980 (Ley Orgánica del SII), incorporado por la Ley N° 21.713. La Circular N°31 imparte las instrucciones sobre estas nuevas normas.</p>	<p>Código Fiscal de la Federación (Art. 5-A). Órgano requerido antes de actos de fiscalización específicos.</p>	<p>T.U.O del Código Tributario (Decreto Supremo N.º 133-2013-EF), Artículo 62-C. Resolución de Superintendencia N.º 153-2019/SUNAT.</p>

País	Chile	México	Perú
Composición del panel	Este nuevo comité está integrado por el Director del Servicio -que lo preside- y los Subdirectores de Normativa, Fiscalización y Jurídica.	Integrado por 3 funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y 5 funcionarios del SAT (de Administraciones Generales específicas: Legislación Tributaria, Política de Ingresos Tributarios, Grandes Contribuyentes, Auditoría de Comercio Exterior, Jurídica). Incluye Coordinador, Secretario Técnico y Prosecretario.	Conformado por tres (3) funcionarios de la SUNAT designados como miembros titulares y tres (3) como suplentes. Cuenta con un presidente y un secretario designados por el Superintendente Nacional.
Requisitos de designación de los miembros	Funcionarios de la Administración Tributaria que detentan los cargos indicados.	No se listan requisitos específicos de formación o experiencia en las fuentes, más allá de ocupar los cargos mencionados.	Profesión de abogado o contador, con experiencia no menor de diez (10) años en labores de determinación tributaria, auditoría y/o interpretación de normas tributarias en el sector público. Requisitos adicionales de cargos en SUNAT, estudios de especialización, capacitación en normas anti-elusivas y no tener sanciones disciplinarias vigentes.

País	Chile	México	Perú
Procedimiento de funcionamiento	<p>Recibe un informe del Departamento de Normas Generales Antielusión que da cuenta de la existencia de elusión. Este informe se presenta si los actos o negocios jurídicos han generado una reducción de la base imponible igual o superior a 1.000 UTM, o si se ha accedido a un beneficio o régimen tributario especial, o se han obtenido devoluciones de impuestos mediante abuso de formas jurídicas. El Comité debe pronunciarse dentro de los quince días siguientes a la recepción del informe. Las decisiones del Comité se adoptan por mayoría absoluta de sus miembros. Sus decisiones deben materializarse por escrito, dejando constancia de los fundamentos de hecho y de derecho que las sustentan.</p>	<p>Sesiona a puerta cerrada de manera ordinaria (primer y tercer miércoles de cada mes si hay asuntos) y extraordinaria (para casos urgentes). El quórum mínimo es de al menos cinco funcionarios miembros y el coordinador o su suplente. La opinión se conforma con el voto de más de la mitad de los funcionarios presentes; en caso de empate, el titular de la Administración General Jurídica del SAT o su suplente tiene el voto de calidad. Si la opinión del Órgano Colegiado no se recibe en un plazo de dos meses, se entenderá en sentido negativo.</p>	<p>La aplicación de la GAAR se efectúa en un procedimiento de fiscalización definitiva, requiriendo la opinión favorable previa de este Comité Revisor. El órgano de fiscalización remite un informe y el expediente al Comité, el cual es notificado al sujeto fiscalizado. El Comité cita al sujeto fiscalizado para que exponga sus razones, pudiendo solicitar una prórroga única de 10 días hábiles para comparecer. La opinión debe ser emitida en 30 días hábiles y se aprueba por mayoría.</p>
Efectos de los pronunciamientos	<p>El Comité Ejecutivo recomienda al Director del SII sobre la pertinencia de presentar un requerimiento de declaración de abuso o simulación ante el TTA. Puede también recomendar la aplicación de una SAAR de las que se hubieren señalado en la citación. En este caso, los antecedentes se envían a la dirección regional o área especializada para que culmine la fiscalización aplicando. Finalmente, el Comité puede establecer que no concurren los supuestos para un requerimiento de elusión, instruyendo la conciliación de las partidas citadas y certificando el término del proceso de fiscalización. Es importante destacar que corresponde al Director del Servicio decidir la presentación del requerimiento judicial, previa recomendación del Comité Ejecutivo.</p>	<p>La opinión del Órgano Colegiado es vinculante para la autoridad fiscal para los efectos de aplicar el Artículo 5-A del CFF. No constituye precedente.</p>	<p>Vinculante para la fiscalización, pero no es un acto impugnabile. Forma parte del expediente.</p>

País	Chile	México	Perú
Transparencia	<p>Las decisiones del Comité Ejecutivo deben materializarse por escrito, dejando constancia de los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la decisión. Esta formalización escrita y fundamentada implica un grado de transparencia en el registro de sus resoluciones. La declaración de abuso/simulación es realizada por el TTA (sentencia publicada), a requerimiento del Director¹³.</p>	<p>No publica los pronunciamientos directos del panel. Sin embargo, la “Guía sobre Procedimientos Amistosos” señala que la aplicación de una norma antielusión puede ser objeto de dichos procedimientos. A la fecha, el Artículo 5-A del CFF, aunque vigente desde 2020, no se había aplicado en un caso específico debido a la necesidad de establecer políticas internas para su aplicación.</p>	<p>La SUNAT publica anualmente un Reporte de Gestión del Comité Revisor, detallando el número de casos recibidos, atendidos y el sentido de las opiniones, sin comprometer la reserva tributaria ni la confidencialidad.</p>

¹³ En marzo de 2024, el TTA de las regiones del Bío Bío y Ñuble emitió el primer fallo a favor del Servicio de Impuestos Internos (SII) aplicando la NGA. En el caso de Forestal Aurora SpA, el tribunal determinó que la empresa había creado una estructura financiera inapropiada —una institución financiera internacional sin otra finalidad más que la tributaria— lo que fue considerado una forma “artificiosa” de eludir el impuesto adicional de exportación, y no un préstamo legítimo. Posteriormente, la Corte de Apelaciones confirmó esa resolución, sosteniendo que el fin exclusivo de la operación era elusivo y no había justificación económica válida. (Servicio de Impuestos Internos (SII). (2024, 20 de marzo). Tribunal Tributario y Aduanero acoge postura del SII sobre aplicación de la norma general antielusión [Comunicado de prensa]. Servicio de Impuestos Internos de Chile. <https://www.sii.cl/noticias/2024/200324noti01rp.htm>).



ciat@ciat.org



ciat.org



WORLD BANK GROUP



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

