



XXVII Jornadas Latinoamericanas
de Derecho Tributario

Lima 2014

SEMINARIO

**CLAUSULA ANTI-
ELUSIVA GENERAL**

IPIT

INSTITUTO PERUANO DE DERECHO TRIBUTARIO



- Presentación Seminario
- Intervinientes.
 - CATALINA HOYOS JIMENEZ (Colombia)
 - HELENO TAVEIRA TORRES (Brasil)
 - PETER BYRNE (USA)
 - JULIO FERNANDEZ CARTAGENA (Perú)
- Metodología a utilizar para el desarrollo del Seminario.



- INTRODUCCION A LA PROBLEMÁTICA LAS CLAUSULAS GENERALES.
- Evolución de la política anti-elusiva.
- Elusión/Evasión/Planificación Fiscal
- Formas de hacer frente a la elusión: **cláusulas generales/especiales.**
- SITUACION ACTUAL
- Internacionalización del fenómeno elusivo.
- TERCER FORO OCDE SOBRE ADMINISTRACION TRIBUTARIA (SEUL 2006): Planificación Fiscal Agresiva.
- Tax Arbitrage.
- Base Erosion/Tax Degradation/Profit Shifting.
- Base companies/Estructuras que llevan a la asignación artificial de funciones y riesgos...



- REACTIVACION DE LAS CLAUSULAS GENERALES A PARTIR DE LAS BEPs.
- Incluso la *saving clause* en relación con la Acción 6.
- Contexto en el que se rechaza la distinción elusión-evasión ¿se dinamita la distinción? (Denis Healey).
- ¿COMO SE PROYECTA ESTA NUEVA REALIDAD EN LA POLITICA DE CLAUSULAS GENERALES ANTI-ABUSO?



- 1° Pregunta ¿Considera necesaria en un ordenamiento tributario moderno la existencia de una GAAR o cláusula general anti-abuso?.

CATALINA HOYOS (Colombia)



- Desventajas
 - “Certeza” (Seguridad Jurídica) - A. Smith (??)
 - Principio de legalidad (??)
 - Estado de Derecho: vaguedad (???)
 - Pago de justos por pecadores
- Ventajas
 - Previenen la elusión (??)
 - Pueden generar más igualdad -No todos tienen los recursos para pagar a un asesor fiscal calificado!
 - Evitan la proliferación de “scheme promoters” y sus efectos sobre el recaudo
 - Seguridad Jurídica (al menos mayor que la que da dejar el problema en manos de los jueces)



• Parece que la balanza se inclina a decir que sí:

1. Porque ya contamos con medidas administrativas y jurisprudenciales*. Es mejor completar el ciclo e incluir medidas legales, en aras de la seguridad jurídica (Tooma, 2008)
2. Elusión puede generar disminuciones del recaudo: difícil de estimar, pero se dice que en los 90's Australia perdió 4 billones de USD (Murphy K., 2002)
3. Incremento en la carga tributaria para quienes no eluden, lo cual incide en el detrimento de la moral tributaria (Wallschutzky, 1988; Tipke, 2002)
4. La Ley debe propender por hacer efectivo el principio de igualdad en el plano aplicativo
5. Reducción de la percepción de que otros no pagan impuestos (Torgler & Murphy, 2004) incide en disminución del interés por eludir
6. El problema es cómo regular (evitar vaguedad) y cómo "administrar" la cláusula (Ralph Report, 1999)



- 1º Pregunta ¿Considera necesaria en un ordenamiento tributario moderno la existencia de una GAAR o cláusula general anti-abuso?.



- 2º Pregunta. Teniendo en cuenta que en su país se han introducido recientemente una cláusula general anti-abuso ¿cuál es su valoración de dicha experiencia?.

- 2º Pregunta.
- La cláusula anti-elusiva general contenida en la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario peruano fue un instrumento para dotar de certeza a la ponderación entre la libertad contractual y la libertad de contratar, por un lado, y el deber de contribuir, por el otro.
- La cláusula anti-elusiva general fue positiva en ese extremo pero no alcanzó un nivel mínimo de seguridad jurídica para los contribuyentes, lo cual hubiera sido posible con un sistema de consulta vinculante y con una regla que estableciera que la cláusula anti-elusiva general no resulta aplicable en los supuestos contenidos en las cláusulas anti-elusivas específicas.



- 2º Pregunta. Teniendo en cuenta que en su país se han introducido recientemente una cláusula general anti-abuso ¿cuál es su valoración de dicha experiencia?.



Ley 2010: precedente principio de realidad económica es antiguo: Gregory v. Helvering (1935)

La nueva ley tiene dos propósitos:

- 1) Eliminar una (pequeña) duda [IRC section 7701(o)], y
- 2) Establecer multas claras (40%, o 20%) cuando no hay intención [IRC 6662(b)(6) y IRC 666 (I)]

No es una norma general anti-abuso, es de realidad económica (*economic substance*)



- 2º Pregunta.
- Es muy prematuro, pero ni siquiera la han reglamentado!
- Con todo, se advierte una diferencia en el enfoque por parte de los estructuradores



- 3° Pregunta. ¿Cuál cree que debe ser el presupuesto legal de una cláusula general anti-abuso: abuso, fraude, simulación, propósito comercial, motivo económico o ir contra el propósito de la norma? ¿Debe estar cubierto por la reserva de ley?.



- 3° Pregunta.
- Según el inc. 14) del artículo 2° de la Constitución Política del Perú, todos tienen derecho a contratar con fines lícitos. Asimismo, el artículo 103° establece que no se ampara el abuso del derecho.
- El Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente N° 2727-2002-AA/TC dice lo siguiente: *"(...) los derechos fundamentales y, entre ellos, el derecho de propiedad, no tienen el carácter de absolutos; y, por otro, el pago de los tributos, esto es, el deber de contribuir con los gastos públicos, constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho"*
- La causa sirve como mecanismo de control y legitimidad de la autonomía privada.
- La ley puede recharacterizar los actos jurídicos con causa anómala.



- 3º Pregunta.
 - Por nuestra tradición jurídica debe estar cubierta por el principio de reserva de ley
 - Abuso, fraude y simulación son conceptos insuficientes para entender y/o regular el fenómeno
 - Autonomía del derecho tributario
 - “Procedimiento” para la aplicación de la GAAR



- 3º Pregunta. ¿Cuál cree que debe ser el presupuesto legal de una cláusula general anti-abuso: abuso, fraude, simulación, propósito comercial, motivo económico o ir contra el propósito de la norma? ¿Debe estar cubierto por la reserva de ley?.



- 4°.-Pregunta ¿Qué relación debe existir entre una cláusula general y las cláusulas especiales?.



- 4°.-Pregunta ¿Qué relación debe existir entre una cláusula general y las cláusulas especiales?.



- 4°.-Pregunta
- Si se trata del mismo supuesto de hecho, la cláusula anti-elusiva específica debe aplicarse con primacía sobre la cláusula anti-elusiva general, desplazándola. Ello debido a que *“la ley especial prima sobre la ley general”*.
- *“Entre una disposición especial y otra posterior de carácter general, siendo ambas de contenido tributario, prima la segunda, si se constata que la norma general regula de manera integral la materia, con una clara pretensión de regulación uniforme”*. Así se pronunció la RTF N.° 6906-1-2008.

- 4° Pregunta.
 - La relación “general” es de complementariedad pero hay que ver los casos concretos para determinar si hay que aplicar un criterio de especialidad



- 5º.-¿Deben sancionarse las conductas a las que se aplica una cláusula general anti-abuso?



- 5° Pregunta.
 - Por qué no?
 - Antijuridicidad
 - Hay que ver los casos concretos



- 5°.-¿Podrá aplicarse una cláusula general anti-abuso en relación con una situación prevista en un Convenio de Doble Imposición?



- 5° Pregunta.
 - Si, a menos que en el caso concreto pueda verse la medida como una violación al CDI mismo
 - Objeto y fin del CDI no es solo prevenir la doble imposición. También es combatir el fraude y la elusión fiscal. Por su parte, los CDI deben interpretarse de buena fe.
 - En la práctica... Es mejor que el CDI regule



- 5º.-¿Podrá aplicarse una cláusula general anti-abuso en relación con una situación prevista en un Convenio de Doble Imposición?



- 6°.- ¿Qué futuro tienen las cláusulas generales ante las perspectivas de los BEPs?
- No supone ningún efecto importante: las normas para estas situaciones ya están muy desarrollados
---Precios de transferencia / todas las normas relacionadas con precios "arms-length", servicios, regalías, intereses, etc.
- Erosión de la base / earnings stripping- normas son muy específicos en términos de deuda de personas relacionadas.
- Tema más controvertido: "corporate inversions", o el cambio de residencia corporativa a otro país, con el fin de escapar el impuesto sobre la renta mundial.

- 6°.
- Tienen un gran reto:
 - Plan de acción 1: Economía digital
 - PA 2: Instrumentos híbridos
 - PA 3: Reforzar reglas CFC
 - PA 4: Limitar erosión de bases vía deducción de intereses y similares



- PA 5: Actuar contra prácticas nocivas teniendo en cuenta la sustancia y la transparencia
- **PA 6: Prevenir abuso de tratados**
- PA 7: Prevenir la elusión artificiosa del estatus de PE
- PA 8, 9, 10: Precios de Transferencia
- **AP 12: Solicitar información sobre planeaciones fiscales agresivas**
- AP 13: Solución de controversias



- 6°.- ¿Qué futuro tienen las cláusulas generales ante las perspectivas de los BEPs?.



• 7°.-RESUMEN FINAL



Título de la diapositiva

• MUCHAS GRACIASiiiiiiiiiiiiiiiiiiiiii