



# Función de la norma general antielusión en la interpretación tributaria\*

General Anti-Avoidance Rule Function within the Tax Law Interpretation System

A função da norma geral antielisiva na interpretação tributária

María-Pilar Navarro-Schiappacasse\*\*  
Patricia Toledo-Zúñiga\*\*\*

\* Financiado por el Proyecto Fondecyt de Iniciación N.º 11190344, “Elusión fiscal. Hacia la construcción de una teoría normativa para la interpretación de la norma general antielusiva en el derecho tributario chileno” y N.º 11200366, “Bases para la construcción de una teoría general del régimen sancionatorio previsto en Chile para combatir las conductas elusivas”.

\*\* <https://orcid.org/0000-0001-7750-7617>. Académica del Instituto de Ciencias Sociales de la Universidad de O'Higgins, Rancagua, Chile; doctora en Derecho y Ciencia Política, Universidad de Barcelona (España). [mariapilar.navarro@uoh.cl](mailto:mariapilar.navarro@uoh.cl)

\*\*\* <https://orcid.org/0000-0002-0438-6348>. Doctora en Derecho por la Universidad Pompeu Fabra, Barcelona (España). Académica del Instituto de Derecho Público; profesora de Derecho Tributario, Universidad Austral de Chile, Valdivia (Chile). [patricia.toledo@uach.cl](mailto:patricia.toledo@uach.cl)

Recibido: 27/05/2022. Envío a pares: 13/06/2022  
Aprobado por pares: 02/08/2022. Aceptado: 30/09/2022

DOI: 10.5294/dika.2023.32.1.11

## Resumen

Este trabajo pretende precisar la función de la norma general antielusión en la interpretación de la ley tributaria como estrategia para combatir la elusión tributaria, para su correcta aplicación y para revisar su impacto en el principio de legalidad en la materia. Con tal finalidad, se efectúa un examen de carácter dogmático en el cual se analizan los requisitos de las normas generales antielusivas de España, Perú y Chile, utilizando el instrumental conceptual de la teoría general del derecho. El estudio concluye que la aplicación de estas normas implica necesariamente las actividades de interpretación, argumentación y recalificación jurídicas, y que su uso puede ser compatible con el principio de legalidad.

## Palabras clave

Elusión fiscal; norma general antielusión; artificiosidad; principio de legalidad; interpretación jurídica; recalificación jurídica.

## **Abstract**

This paper aims to specify the General Anti-Avoidance Rule (GAAR) function within the tax law interpretation system as a legal tool against tax avoidance. On the one hand, the idea is to enlighten its correct application and, on the other, to review its impact on the rule of law principle. For this purpose, the Spanish, Peruvian, and Chilean GAAR are analysed from a dogmatic perspective. Using the tools of the general theory of law, it is argued that applying a GAAR necessarily involves the activities of legal interpretation, argumentation, and requalification and may be compatible with the rule of law.

## **Keywords**

Tax avoidance; general anti-avoidance rule; artificiality; rule of law; legal interpretation; legal requalification.

## Resumo

O presente trabalho tem como objetivo determinar a função da norma geral antielisiva na interpretação da lei tributária, como estratégia para combater a elisão tributária, para a sua correta aplicação e para a revisão do seu impacto no princípio de legalidade em matéria tributária. Para isso, efetua-se um exame de carácter dogmático no qual são analisados os requisitos das normas gerais antielisivias da Espanha, do Peru e do Chile, a partir da utilização do instrumental conceitual da teoria geral do Direito. O trabalho conclui que a aplicação de uma norma geral antielisiva implica necessariamente as atividades de interpretação, argumentação e requalificação jurídicas, e que sua utilização pode ser compatível com o princípio de legalidade.

## Palavras-chave

Elisão fiscal; norma geral antielisiva; artificiosidade; princípio de legalidade; interpretação jurídica; requalificação jurídica.

**Sumario:** Introducción. 1. Estructura de la norma general antielusión. 1.1. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en España. 1.2. Particularidades de la norma general antielusión peruana y chilena. 1.2.1. Positivización. 1.2.2. Aspectos dogmáticos. 1.2.3. Requisitos de aplicación. 2. Teoría sobre la aplicación de una norma general antielusión. 2.1. Interpretación de la ley tributaria y norma general antielusión. 2.2. Argumento analógico y norma general antielusión. 2.3. Argumentos finalistas y norma general antielusión. 2.4. Recalificación jurídica y norma general antielusión. Conclusiones. Bibliografía.

## Introducción

Es célebre la frase “taxes are what we pay for a civilized society” de Oliver Wendel Holmes, juez de la Corte Suprema de Estados Unidos. Ello es de toda lógica, pues el Estado, para cumplir con sus fines propios (satisfacer los intereses generales), requiere financiamiento, y los tributos son la fuente más importante de recursos públicos. Las prestaciones demandadas al Estado aumentan constantemente, por lo que, para cubrirlas, buscará aumentar la recaudación tributaria. En tal sentido, frente a los intereses recaudatorios del Estado, aparecen los intereses del contribuyente que, por distintas razones,<sup>1</sup> intentará disminuir su carga impositiva, configurando sus relaciones jurídicas de forma que estas reciban el tratamiento tributario más beneficioso.<sup>2</sup>

Luego, el funcionamiento de un sistema tributario se basa en convicciones “sobre los beneficios de la acción colectiva [...], sobre el papel central del Gobierno en su organización y sobre los méritos de la democracia”.<sup>3</sup> Si estas convicciones están ausentes, probablemente existirá elusión fiscal.<sup>4</sup>

En consecuencia, cobra relevancia en este ámbito la “planificación tributaria” como concepto genérico que consideramos no es más que una actuación del contribuyente que apunta a obtener un ahorro tributario. Ella será lícita o ilícita, dependiendo del actuar del contribuyente:<sup>5</sup> la evasión y la elusión son planificaciones tributarias ilícitas, esto es, cuyos efectos no son admitidos por el derecho tributario; la economía de opción,<sup>6</sup> en cambio, da lugar a un ahorro impositivo admitido.

La evasión fiscal presupone que el hecho gravado se verificó. El contribuyente vulnera directamente la ley, ocultando este hecho. Se afecta la recaudación,

- 1 Klaus Tipke, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, trad. de Pedro Herrera Molina, Madrid, Ediciones jurídicas y sociales, 2002, p. 22.
- 2 Belén Bahía Almansa, “La figura de la elusión fiscal en la Ley General Tributaria y en el Derecho comunitario”, en *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales 2 (2009), p. 53.
- 3 Emmanuel Sáez y Gabriel Zucman, *El triunfo de la injusticia. Cómo los ricos eluden impuestos y cómo hacerles pagar*, trad. de Pablo Hermida Lazcano, Barcelona, Taurus, 2021, p. 74.
- 4 *Idem*.
- 5 Gloria Marín Benítez, *¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*, Pamplona, Aranzadi, 2013, p. 42.
- 6 La identificación del concepto de “economía de opción” en la tradición del derecho continental iberoamericano corresponde a José Larraz, *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1952, pp. 60-64.

pues se elimina o disminuye la carga fiscal,<sup>7</sup> pero la conducta, además, puede estar tipificada como delito. En cambio, en la elusión fiscal el presupuesto de hecho es distinto: no se verifica el hecho gravado, por un actuar ilícito del contribuyente,<sup>8</sup> o bien, pese a que el hecho gravado se verificó, se disminuye la base imponible o la cuantía de la obligación impositiva.<sup>9</sup> En la elusión, el acento no está puesto tanto en el ahorro impositivo, cuanto en la forma de obtenerlo: de manera artificiosa se presenta una cobertura que pretende que el aplicador del derecho considere aplicable una norma distinta a la que correspondía.<sup>10</sup> No existe una vulneración directa del mandato legal, pero sí de “los valores y principios del sistema tributario”.<sup>11</sup>

La elusión no solo genera un problema recaudatorio, que afecta el deber de contribuir al financiamiento de los gastos públicos,<sup>12</sup> sino que también atenta contra la igualdad ante la ley, al prescindir del criterio fijado por el legislador para distribuir las cargas públicas. En consecuencia, su combate busca que cada contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias según lo determina la ley, no su voluntad.<sup>13</sup> La elusión perjudica a la sociedad toda: al Estado, pues no recauda lo que proyectó; a los contribuyentes, pues el Estado contará con menos recursos para ejecutar el gasto público; y a las entidades residentes, pues se afectará la competencia.<sup>14</sup>

No es de extrañar que actualmente la lucha contra la elusión fiscal sea un tema presente en la política tributaria mundial y, por tanto, también en Hispanoamérica. Las normas generales antielusión (NGA) son una de las medidas para hacerle frente y su utilización está siendo impulsada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). En efecto, en el año 2013 sus países miembros y los del G20 aprobaron el “Plan BEPS”, a través del cual diversos Estados se comprometieron a colaborar conjuntamente a fin de modernizar las normas impositivas internacionales y desarrollar acciones para limitar los problemas de la elusión fiscal. Si bien las NGA están presentes a

7 Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho financiero*, vol. II, 5 edición, Buenos Aires, Depalma, 1993, p. 681.

8 Albert Hensel, *Derecho tributario*, trad. de María Luisa González-Cuéllar, Enrique Ortiz Calle y Andrés Báez Moreno, Madrid, Marcial Pons, 2005, p. 230, nota 165.

9 María Pilar Navarro Schiappacasse, *Normas generales antielusión y su sanción en el derecho chileno*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2021, p. 451.

10 Mario Alva Matteucci, *Evasión tributaria*, 2 edición, Lima, Instituto Pacífico, 2020.

11 Jacques Malherbe y Fernando Zuzunaga Del Pino, “La cláusula antielusiva general en el ordenamiento jurídico peruano”, en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 65 (2018), p. 110.

12 Álvaro Rodríguez Bereijo, *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Madrid, Marcial Pons, 2011, p. 66.

13 Francisco Saffie, “¿Por qué fiscalizar la elusión mediante una cláusula general antielusión? Historia de su establecimiento en Chile y los debates políticos que genera”, en Jorge Atria y Cristóbal Otero (eds.), *Impuestos justos para el Chile que viene. Diagnóstico y desafíos tributarios para un nuevo pacto social*, Santiago, Fondo de Cultura Económica, 2021, pp. 253, 256, 273.

14 Mario Alva Matteucci, “Consideraciones previas a la aplicación para la cláusula antielusiva general”, en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 65 (2018), pp. 124-125.

nivel comparado hace mucho tiempo,<sup>15</sup> las BEPS las han potenciado,<sup>16</sup> al evidenciar que corresponden a un mecanismo empleado por distintos Estados para combatir la elusión.<sup>17</sup> Las NGA no son las únicas medidas a través de las cuales las BEPS buscan combatir la elusión (y evasión) fiscal. También instan a los gobiernos a incluir medidas unilaterales tales como

... regulaciones sobre transparencia fiscal internacional, el régimen sobre las sociedades extranjeras controladas, las reglas sobre la residencia de personas físicas o jurídicas, la restricción de derechos previstos en tratados tributarios, el régimen de precios de transferencia, y la adopción de criterios para la deducibilidad de ciertos gastos o costos, cuando estos son incurridos en jurisdicciones consideradas no cooperantes o de baja o nula imposición.<sup>18</sup>

Sin embargo, sí se puede afirmar que las NGA son “el instrumento nuclear en el régimen jurídico de la lucha contra la elusión”.<sup>19</sup>

En consecuencia, esta nueva realidad plantea interrogantes que es necesario contestar, siendo quizás el más relevante y el de mayor dificultad conceptual aquel que intenta identificar, desde la perspectiva de la teoría general del derecho, cuál es la función de las NGA en la interpretación de la ley tributaria y, por tanto, cómo se aplican correctamente. En efecto, una de las principales dificultades de las NGA consiste en encontrar una explicación teórica válida sobre esta figura que combate la elusión.<sup>20</sup> La respuesta resulta esencial, pues impactará de manera directa en su relación con el principio de legalidad en materia tributaria.

Para dar respuesta a dicho interrogante, el artículo se desarrolla en dos partes. La primera parte tiene por objetivo estudiar la regulación de las NGA en las tres legislaciones utilizadas como referencia, a saber: la española, la peruana

15 Así, por ejemplo, Australia introdujo normativa antielusión en 1915; Holanda en 1924; Francia en 1941; Alemania en 1977; Suecia en 1981; Singapur, Canadá y Brasil en 1988; Irlanda en 1989; Corea del Sur en 1990; Italia en 1977; Sudáfrica en 2006; China e Indonesia en 2008; Bélgica en 2012; Reino Unido en 2013; India en 2016. Fundación Impuestos y Competitividad, *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*, Madrid, Fundación Impuestos y Competitividad, 2015, p. 15.

16 Además de los casos de Perú y Chile, han influido en la incorporación de NGA en las legislaciones tributarias a través de reformas legales de Reino Unido (2013) en la Part V de la *Finance Act* de 2013, Italia (2015) en el artículo 10 bis del *Statuto del Contribuente*, Costa Rica (2018) en el artículo 12 bis del Código de Normas y Procedimientos Tributarios y México (2020) en el artículo 5A del Código Fiscal de la Federación, por nombrar algunos. En el caso de Colombia, la norma se introduce en el año 2012 en el Estatuto Tributario mediante la Ley 1607. Si bien la norma es previa al Plan BEPS, en aquellos años Colombia buscaba ingresar a la OCDE, para lo cual debía efectuar algunas modificaciones internas, entre las cuales se encontraba la adopción de una cláusula general antiabuso. Juan Pablo Godoy Fajardo y Luisa Jiménez Mahecha, “El abuso tributario en Colombia”, en *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* 85 (2022), p. 29, nota 21. Ahora bien, el abuso en materia tributaria es objeto de una importante enmienda en el año 2016 por la Ley 1819. Previa a su positivización en los artículos 869 y 869-1, distintos criterios jurisprudenciales revelaron la necesidad de su introducción. Véase Natalia Guerrero Zabala, “La regla general antiabuso colombiana: diez años de su implementación en Colombia”, en *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* 85 (2022), pp. 124-126.

17 OCDE, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, París, OECD Publishing, 2013, pp. 44-45.

18 Godoy Fajardo y Jiménez Mahecha, “El abuso tributario en Colombia”, *op. cit.*, p. 24.

19 César García Novoa, *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 275.

20 Mónica Siota Álvarez, *Analogía en interpretación en el Derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2010, p. 169.

y la chilena. La segunda parte tiene por objetivo explicar una teoría sobre la aplicación de una NGA en la interpretación de la ley tributaria. Para finalizar, se expondrán las conclusiones.

## 1. Estructura de las normas generales antielusión

El trabajo utiliza como objeto de estudio la regulación de las NGA española, peruana y chilena. La primera, en atención a que es la fuente de inspiración de las restantes,<sup>21</sup> y estas, debido a los problemas que ha tenido su entrada en vigencia, y a los cambios y discusiones que han experimentado desde su consagración.<sup>22</sup> Ello demuestra que su incorporación en las legislaciones tributarias no ha estado exenta de dificultades,<sup>23</sup> pues no es fácil fijar el límite entre aquello que es fiscalmente aceptable de aquello que no lo es.<sup>24</sup> No obstante, esta línea es fácilmente distinguible para el contribuyente, pues un ejecutivo de una compañía sabe si una planificación tuvo como única motivación obtener un ahorro fiscal o no.<sup>25</sup>

Luego, las NGA son relevantes en la lucha contra la elusión y de ahí la importancia respecto a la forma en que se positivizan. Al respecto, la doctrina ha afirmado que las NGA son disposiciones normativas que contemplan un supuesto de hecho abierto, que puede ser más o menos amplio, junto a la atribución de facultades a la administración tributaria “consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o a aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir”.<sup>26</sup> Asimismo, se ha señalado que son normas prohibitivas que incluyen una obligación de no eludir una obligación tributaria, debiendo el contribuyente cumplir con el principio de buena fe.<sup>27</sup>

Como se aprecia, la generalidad del presupuesto de la NGA apunta a que su hipótesis regule “casos no identificados en la hipótesis de incidencia de normas específicas, para atribuir presupuestos a los casos que puedan verse afectados, para aplicar la sanción prevista en el consecuente”.<sup>28</sup> Las NGA se caracterizan

21 Véanse Malherbe y Zuzunaga Del Pino, “La cláusula antielusiva general en el ordenamiento jurídico peruano”, *op. cit.*, pp. 29, 46; Rodrigo Ugalde Prieto, *La elusión tributaria: el abuso de las formas jurídicas y la simulación*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2018, pp. 28, 40 y ss. Contrario a esta postura en Chile es Francisco Saffie, “¿Por qué fiscalizar la elusión mediante una cláusula general antielusión?”, *op. cit.*, pp. 262 y ss.

22 Desde su expedición en 2014, el estatuto de las NGA chilenas ha sido modificado por las leyes N.º 20.899 (2016) y 21.210 (2020). En el caso de Perú, la aplicación de su NGA estuvo suspendida hasta que se dictó la normativa complementaria.

23 CIAI, *Toolkit for the Design and Effective Implementation of Domestic and International General Anti-Avoidance Rules*, 2022, p. 18.

24 Pietro Mastellone, “Fenomenologia dell’abuso del diritto tributario nella prospettiva comparata”, en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale* 1 (2014), pp. 293-294.

25 Reuven Avi-Yonah, “Aggressive tax behaviour’ and corporate social responsibility”, en Judith Freedman (ed.), *Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford, Oxford University Centre for Business Taxation, 2008, p. 137.

26 García Novoa, *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, *op. cit.*, p. 259.

27 Patricio Masbernat Muñoz y Gloria Ramos Fuente, “The general anti-avoidance rule in Chile and its application”, en *Studi Tributari Europei* 9 (2019), p. 52.

28 Heleno Taveira Torres, *Derecho tributario y Derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión*, trad. de Laura Criado Sánchez, Madrid, Marcial Pons, 2008, p. 201.

por cumplir una función de cierre del sistema tributario,<sup>29</sup> por cuanto permiten privar de efectos a planificaciones elusivas donde la legislación y las normas especiales antielusivas no son aplicables bajo las reglas generales de interpretación.<sup>30</sup> Luego, cobran sentido en sistemas tributarios complejos, especialmente, cuando hechos económicamente similares reciben un tratamiento impositivo diverso.<sup>31</sup>

La aplicación y/o introducción de las NGA en los distintos Estados ha generado cuestionamientos por parte de la doctrina: i) por su inconstitucionalidad, ya que el gravamen puede aplicarse pese a que no se ha verificado el hecho gravado, lo que afectaría el principio de legalidad en materia tributaria y ii) por la vaguedad e indeterminación de los conceptos utilizados por este tipo de normas, al emplear conceptos tales como “efectos relevantes”, “notoriamente” y “razonable opción”, lo que afectaría la seguridad jurídica.<sup>32</sup>

Pese a la realidad planteada, quienes consideran importante positivizar una NGA afirman que tal vaguedad es el “precio que hay que pagar por impedir que la norma jurídica sea burlada”.<sup>33</sup> Es más, señalan que esta estructura abierta es necesaria. En efecto, las NGA no apuntan a un ahorro tributario derivado de una norma particular, sino que son aplicables a un sinnúmero de situaciones elusivas<sup>34</sup> que se refieren incluso a nuevas formas de elusión tributaria, esto es, a esquemas de elusión inexistentes al momento de dictarse la NGA.<sup>35</sup> Por tanto, conviene identificar cómo regulan sus respectivas NGA estos tres ordenamientos jurídicos de referencia.<sup>36</sup> Se hace presente que tanto en la legis-

29 Navarro Schiappacasse, *Normas generales antielusión y su sanción en el derecho chileno*, op. cit., p. 78.

30 Judith Freedman, “United Kingdom”, en Lang et al. (eds.), *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, vol. 3, Amsterdam, Institute for Austrian and International Tax Law European and International Tax Law and Policy Series, 2016, p. 746.

31 CIAT, *Toolkit for the Design and Effective Implementation of Domestic and International General Anti-Avoidance Rules*, op. cit., p. 38.

32 El Tribunal Constitucional de España ha declarado que el principio de seguridad jurídica se traduce “en la confianza de los ciudadanos de que sus pretensiones van a ser resueltas de modo igual para todos, sin discriminaciones injustificadas, por el Juez” (STC 200/1989, de 30 de noviembre, FJ. 5°).

33 Carlos Palao Taboada, “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria”, en Carlos Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid, LexNova, 2009, p. 136.

34 García Novoa, *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, op. cit., p. 264.

35 CIAT, *Toolkit for the Design and Effective Implementation of Domestic and International General Anti-Avoidance Rules*, op. cit., p. 22.

36 Si bien no es sencillo encontrar cifras sobre la elusión fiscal, cabe señalar que según ciertas estadísticas la elusión fiscal en el año 2021 en España asciende a \$7.222.291.382; en el caso de Perú es de \$748.676.508; finalmente, en Chile sería de \$1.738.509.456 (Tax Justice Network, *Illicit Financial Flows Vulnerability Tracker*, en <https://iff.taxjustice.net/>, fecha de consulta: 2 de noviembre de 2022). Por otra parte, datos oficiales consideran que “al igual que otras regiones, el problema de la evasión fiscal afecta a América Latina. Diferentes instituciones han tratado de cuantificar las pérdidas por evasión tributaria y otros flujos financieros ilícitos en la región. Por ejemplo, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (Cepal) estima que en 2018 se perdieron EUR 272 000 millones, lo que equivale al 6.1% del producto interior bruto (PIB) de la región, por el incumplimiento tributario, de los cuales el 3.8% corresponde a la evasión del impuesto de sociedades y del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Además, la Cepal estima que varios países de la región tienen una brecha tributaria en el impuesto sobre la renta de más del 50%, lo que significa que las autoridades tributarias recaudan menos de la mitad de los ingresos que teóricamente deberían recaudar. Las tasas de evasión fiscal estimadas para el impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto de sociedades en América Latina se han mantenido en una media del 44% y el 58%, respectivamente, en las dos últimas décadas”

lación española como en la peruana la elusión es declarada por la administración tributaria; en la legislación chilena, en cambio, la declaración la efectúa un Tribunal Tributario y Aduanero.<sup>37</sup>

## 1.1 El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en España

La Ley General Tributaria (LGT) de 2003 consagra en su artículo 15 como NGA el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (CANT), que es el resultado de una profunda revisión del fraude de ley –primera NGA española regulada en el artículo 24 de la LGT de 1963– y sus problemas aplicativos, lo que redundó en su sustitución por una nueva figura que pretendió ser un mecanismo efectivo contra el fraude sofisticado.<sup>38</sup>

Para que el CANT pueda tener aplicación han de concurrir dos requisitos que deben ser probados por la administración tributaria.<sup>39</sup>

El primer requisito se refiere a un resultado que debe producirse: i) que se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible –aunque con razón se ha apuntado que el hecho imponible no se puede realizar de forma “parcial”, porque el hecho gravado es unitario, por lo que en este punto el legislador incurre en una imprecisión–;<sup>40</sup> o ii) que se minore la base o la deuda tributaria. Este requisito da cuenta de “indicio de fraude”, esto es, de una ventaja fiscal inmediata o futura que puede consistir en no tributar, en su diferimiento o en que se aplique un precepto tributariamente más ventajoso.<sup>41</sup>

En consecuencia, el CANT no solo contempla como hipótesis de aplicación la evitación del hecho gravado –supuesto clásico de la elusión–, sino que incluye casos en los que este se verifica, pero los efectos de la planificación suponen una minoración de la unidad de medida del tributo (base imponible) o del

---

(OCDE, *Transparencia Fiscal en América Latina. Informe de progreso de la declaración de Punta del Este, 2022*, en <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/Transparencia-Fiscal-en-America-Latina-2022.pdf>, fecha de consulta: 31 de octubre de 2022, pp. 15-16). Para profundizar véase ECLAC, *Fiscal Panorama of Latin America and the Caribbean, 2020: Fiscal policy amid the crisis arising from the coronavirus disease (COVID-19) pandemic*, 2020, en <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/45731>, fecha de consulta: 2 de noviembre de 2022.

37 De todos modos, se debe indicar que hay voces autorizadas que plantean la reforma del procedimiento, a fin de que sea la administración tributaria la que determine directamente la elusión. Saffie, “¿Por qué fiscalizar la elusión mediante una cláusula general antielusión?”, *op. cit.*, p. 272. Es más, en cumplimiento de lo señalado en el programa de Gobierno del presidente Gabriel Boric, la reforma tributaria ingresada al Congreso Nacional el 7 de julio de 2022 radica la competencia para declarar la elusión en la administración tributaria.

38 Exposición de Motivos de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

39 Esta última exigencia no la establece el artículo 15, sino el artículo 105.1 de la LGT (García Novoa, *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, *op. cit.*, p. 39).

40 Rafael Calvo Ortega, “Ordenamiento Tributario”, en Rafael Calvo Ortega (ed.), *La nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Thomson Civitas, 2004, p. 59.

41 Violeta Ruiz Almendral, *El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Cizur Menor, Thomson-Aranzadi, 2006, pp. 80-81.

monto de la obligación tributaria, casos en los que la artificiosidad puede derivar de la aplicación de un beneficio tributario.<sup>42</sup>

Ahora bien, no todo ahorro tributario supone elusión. El contribuyente no solo puede abstenerse de realizar una conducta gravada por motivos tributarios,<sup>43</sup> sino que, además, tiene la posibilidad de optar por supuestos de economía de opción.

Por ello, el artículo 15 de la LGT contempla un segundo requisito, que consiste en someterla a un doble examen consagrado en las letras a) y b) del artículo 15.1 de la mencionada ley.

En primer lugar, se busca determinar que los actos ejecutados son artificiosos o impropios.<sup>44</sup> Lo “impropio” se vincula a lo inadecuado del acto para obtener el resultado previsto,<sup>45</sup> mientras que lo “artificioso” no supone ocultación, pero sí el empleo de un ropaje jurídico que es esencial y que resulta preponderante por sobre el contenido.<sup>46</sup> Lo relevante en este punto se refiere a que lo artificioso ha de serlo de manera notoria. Ello supone incluir un elemento valorativo, por lo que aplicando el principio de proporcionalidad, el CANT ha de reservarse para los casos más graves.<sup>47</sup> Lo impropio o artificioso no solo se predica respecto del acto jurídico individualmente considerado, sino que toma en cuenta todos los actos que componen la planificación tributaria, esto es, todos aquellos que permiten conseguir el ahorro impositivo no admitido por el derecho tributario.<sup>48</sup> En tal caso, las operaciones ligadas se miran, para efectos tributarios, como si fuesen un acto individual,<sup>49</sup> pues se quiere evitar que a través de una serie de actos se obtenga el efecto fiscal que con uno solo se hubiera obtenido.<sup>50</sup>

Una vez que se ha determinado que la actuación es impropia o artificiosa, corresponde aplicar el segundo examen, consistente en establecer que no exis-

42 Andrés Báez Moreno, “Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario”, en Juan Arrieta Martínez de Pisón, Miguel Ángel Collado Yurrita y Juan Zornoza Pérez (eds.), vol. I, *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Alvaro Rodríguez Bereijo*, Cizur Menor, Aranzadi Thomson Reuters, 2010, pp. 467, 470.

43 García Novoa, *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, op. cit., pp. 335, 343.

44 Esta exigencia está inspirada en lo prescrito en el artículo 42 de la Ordenanza Tributaria alemana. Carlos Palao Taboada, “La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria”, en Carlos Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid, LexNova, 2009, p. 168.

45 José Juan Ferreiro Lapatz, *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 46.

46 Véanse Calvo Ortega, “Ordenamiento Tributario”, op. cit., p. 59 y Luis María Cazorla Prieto, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 16 ed., Cizur Menor, Aranzadi, 2016, p. 178.

47 García Novoa, *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, op. cit., pp. 372-373.

48 Marín Benítez, *¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*, op. cit., pp. 295-298.

49 María Luisa Carrasquer Clari, “El ‘conflicto en la aplicación de la norma tributaria’”, en *Tribuna Fiscal* 158 (2003), p. 106.

50 Fernando Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario*, 30 ed., Cizur Menor, Civitas Thomson Reuters, 2020, pp. 286-287.

ten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos al ahorro tributario.<sup>51</sup> Si bien existen voces que consideran que la expresión “relevante” introduce un importante grado de discrecionalidad y compromete la seguridad jurídica,<sup>52</sup> estimamos que esta mención es esencial, pues permite concluir que si se aísla el ahorro impositivo no existe justificación racional para los actos jurídicos implementados.<sup>53</sup> Es más, todo acto o negocio jurídico produce efectos en el campo del derecho en tanto no se esté ante una causal de ineficacia del acto jurídico que, una vez que opere, lo haga con efecto retroactivo. En consecuencia, la relevancia de los efectos permite dotar de contenido y diferenciar los supuestos de economía de opción, de la elusión.

Finalmente, existe un requisito procesal, pues se exige el informe previo favorable de una Comisión consultiva. Podría pensarse que con esta exigencia se logra el establecimiento de criterios uniformes para apreciar el CANT, pero ello no acontece, pues lo imposibilita el hecho de que se trata de un órgano colegiado, cuya composición varía según la administración tributaria actuante.<sup>54</sup>

De esta forma, si concurren los presupuestos previamente descritos se puede afirmar que la planificación tributaria implementada tuvo prioritaria y casi exclusivamente una finalidad impositiva. A esta conclusión se lleva tras un análisis de los actos jurídicos, sin tomar en cuenta la intención del contribuyente.<sup>55</sup> En consecuencia, “se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios, o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora”.<sup>56</sup> La NGA actúa de forma diversa según el caso concreto: como norma de sujeción *ad hoc*, si no se verificó el hecho, o excluyendo la ventaja tributaria, si se accedió a un beneficio tributario, por lo que la conducta queda gravada.<sup>57</sup>

## 1.2 Particularidades de la norma general antielusión peruana y chilena

En atención a la inspiración de estas dos NGA en la legislación española, se destacarán algunos aspectos distintivos.

51 Esta segunda exigencia tiene su fuente de inspiración en la jurisprudencia judicial de los Estados Unidos. Palao Taboada, “La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria”, *op. cit.*, p. 168.

52 Carrasquer Clari, “El ‘conflicto en la aplicación de la norma tributaria’”, *op. cit.*, p. 105.

53 Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario*, *op. cit.*, p. 287.

54 Palao Taboada, “La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria”, *op. cit.*, p. 171.

55 *Ibid.*, p. 172.

56 Artículo 15.3 de la LGT.

57 Marín Benítez, *¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*, *op. cit.*, pp. 277-278.

### 1.2.1 Positivización

La primera aproximación a una normativa antielusiva en Perú se encuentra en el Decreto Legislativo 816, publicado el 21 de abril de 1996, que incorporó en el Código Tributario (CT) peruano el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar, sobre interpretación de las normas tributarias, habilitando a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de la Administración Tributaria (SUNAT) a prescindir de las formas o estructuras jurídicas implementadas por los contribuyentes y considerar la realidad económica. Pese a que se especificó que por la vía interpretativa no podían “crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”,<sup>58</sup> la doctrina consideró que se estaba consagrando una interpretación económica de las normas tributarias y que se vulneraba el principio de reserva de ley tributaria.<sup>59</sup> Así, a pocos meses de la entrada en vigor de esta disposición, el Congreso de la República derogó esta regulación mediante la Ley N.º 26663 del 22 de septiembre de 1996.

En definitiva, la cláusula antielusiva general (en adelante CAG) se introduce al CT peruano a través el Decreto Legislativo N.º 1121 del 18 de julio 2012, otorgando facultades especiales a la SUNAT para combatir supuestos de fraude fiscal.<sup>60</sup> Sin embargo, tras dos años sin que fuese empleada por la SUNAT, su vigencia se suspendió temporalmente a través de la Ley N.º 30230.<sup>61</sup> Esta suspensión se mantuvo hasta la publicación de los parámetros de fondo y de forma que se encuentran dentro del ámbito de la aplicación del precepto, lo que aconteció con la expedición del Decreto Supremo N.º 145-2019-EF de 6 de mayo de 2019.

Por su parte, la introducción de una NGA en la legislación chilena tuvo lugar en el año 2014. Su inclusión generó gran debate y fue una de las materias que entrabó la aprobación de la Ley N.º 20.780 de 2014, que introdujo esta normativa al CT chileno. Su expedición solo se logró tras la suscripción del Protocolo de Acuerdo por una Reforma Tributaria para un Chile más inclusivo entre el gobierno de aquella época y la oposición. Si bien el legislador considera NGA tanto el abuso de las formas jurídicas, regulado en el artículo 4º ter del CT chileno, como a la simulación, consagrada en el artículo 4º quáter del CT chileno, el análisis sucesivo se enfocará solo en la primera de las figuras, debido a que es la que responde propiamente a una naturaleza elusiva, mientras que la segunda, más bien, corresponde a una figura evasiva.<sup>62</sup>

58 Norma VIII. Interpretación de normas tributarias, párrafo 3º.

59 José Del Pozo Borda, “¿Es necesario determinar el alcance de las CAG? Conclusiones a partir de la RTF No. 10923-8-2011”, en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 65 (2018), p. 299.

60 La Norma XVI del Título Preliminar del CT peruano no solo regula la CAG, sino también la calificación y la simulación, que tanto en el caso español como en el chileno se contemplan en disposiciones diferentes.

61 Dicha ley, además, precisó el ámbito temporal de aplicación de la CAG, limitada a actos, hechos y situaciones producidos luego de la entrada en vigor del Decreto Legislativo N.º 1121.

62 Navarro Schiappacasse, *Normas generales antielusión y su sanción en el derecho chileno*, op. cit., p. 278.

### 1.2.2 Aspectos dogmáticos<sup>63</sup>

Cabe destacar que ha sido necesario dotar de certezas la aplicación de las NGA. Ello explica que en el caso peruano se reconozca expresamente la existencia de la economía de opción, cuyo límite se encuentra en la configuración de las circunstancias contempladas en las letras a) y b) del tercer párrafo de la norma XVI del Título Preliminar del CT.<sup>64</sup> Asimismo, que se enuncien situaciones en las cuales se podría aplicar la CAG<sup>65</sup> y, finalmente, que se haya regulado un procedimiento administrativo especial para aplicar la CAG, el que supone la intervención y opinión vinculante de un Comité Revisor.<sup>66</sup>

En el caso chileno, esta necesidad de certeza se tradujo en la intervención obligatoria del Tribunal Tributario y Aduanero, que es quien declara que se verificó el abuso de las formas jurídicas –y también la simulación–,<sup>67</sup> para que se exija una diferencia impositiva que sea superior a 250 unidades tributarias mensuales;<sup>68</sup> se contemple una consulta vinculante al Servicio de Impuestos Internos (SII) en casos de elusión en el artículo 26 bis del CT; en la elaboración anual de un Catálogo de Esquemas Elusivos por parte del SII, a pesar de que no existe una norma que así lo establezca;<sup>69</sup> y en la norma de exclusión, que hace primar la aplicación de las normas especiales antielusión por sobre la general.<sup>70</sup>

### 1.2.3 Requisitos de aplicación

En Perú, al igual que en Chile, a través de la CAG se combate la elusión de las normas tributarias, lo que ha sido interpretado en el sentido de que combate los “ahorros patológicos”.<sup>71</sup>

Ambas legislaciones contemplan un presupuesto aplicativo genérico consistente en lograr un ahorro tributario.<sup>72</sup> En Chile se ha cuestionado que la amplitud

63 En lo sucesivo, se hará referencia a los aspectos relevantes de la legislación de ambos países, apuntando la opinión de la doctrina nacional.

64 Artículo 5 del Decreto Supremo N.º 145-2019-EF.

65 Artículo 6 del Decreto Supremo N.º 145-2019-EF. Además, la SUNAT ha publicado un catálogo con figuras elusivas denominado Esquemas de Alto Riesgo Fiscal.

66 Artículos 9 y siguientes del Decreto Supremo N.º 145-2019-EF.

67 Artículos 4º quinquies y 160 bis del CT chileno.

68 Inciso 2º del artículo 4º quinquies del CT chileno. La unidad tributaria mensual es una unidad de indexación tributaria establecida en la ley, que se actualiza mensualmente. La cláusula general antielusiva colombiana presentó inicialmente un límite cuantitativo, el cual señalaba que la figura abusiva debía ser realizada por aquellos contribuyentes con un patrimonio neto igual o superior a 192.000 UVT. El Concepto 25473 de la DIAN, de 2 de septiembre de 2015, limitó la aplicación de este límite a las personas naturales.

69 Su expedición ha sido objeto de diversas críticas, que no son superadas con el cambio que propone la reforma tributaria. Véanse Pablo Bravo Burnier, “El catálogo de esquemas tributarios. Un análisis comparado entre los catálogos de Chile y Reino Unido”, en *Anuario de Derecho Tributario*, 2020, pp. 66 y ss., y María Pilar Navarro y Patricia Toledo *et al.*, “Informe Subcomisión 6: Combate a la elusión y evasión”, 2021, en <https://fesit.cl/wp-content/uploads/2022/05/Informe-elusion-FESIT-2022.pdf>, fecha de consulta: 30 de mayo de 2022, pp. 13 y ss.

70 Inciso 4º del artículo 4º bis del CT chileno.

71 Jorge Bravo Cucci, *Elusión tributaria*, Lima, Instituto Pacífico, 2020.

72 En Colombia, el abuso en materia tributaria no alude a ahorro tributario, sino a “provecho tributario”, señalando el artículo 869 parágrafo 3 que se entiende por este “la alteración, desfiguración o modificación de los

de este presupuesto elimina toda posibilidad de que el contribuyente busque la alternativa tributaria más favorable;<sup>73</sup> sin embargo, ello no es así desde el momento en que se consagra expresamente la economía de opción. Por lo demás, pese a la amplitud del presupuesto genérico,<sup>74</sup> el legislador luego lo acota con la siguiente exigencia legal. Es decir, el mero ahorro impositivo no es suficiente para aplicar los efectos tributarios del abuso de las formas jurídicas.

Las NGA de ambos países señalan que estas serán aplicables cuando: i) se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible, repitiendo el problema apuntado respecto de la norma española;<sup>75</sup> ii) se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, en el caso peruano, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria en la legislación chilena. Sin embargo, el tercer resultado es diferente y adicional a lo que ha regulado la LGT española. iii) Perú exige que se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos; mientras que Chile contempla que se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación. Con todo, esta variación no supone un alejamiento de la norma que inspira a ambas legislaciones. Ello, por cuanto los saldos o créditos a favor, y las pérdidas y los créditos por tributos inciden en la base imponible o en la determinación del importe de la deuda tributaria, disminuyéndolas, o bien, inciden en una devolución indebida. La SUNAT tiene la facultad de exigir la restitución de las sumas indebidamente devueltas, o bien, disminuir el importe de los conceptos indicados.<sup>76</sup> La postergación o el diferimiento del nacimiento de la obligación tributaria, por su parte, también puede ser encausado en alguna de las dos hipótesis españolas.<sup>77</sup>

Sin embargo, no es suficiente con la verificación de esta circunstancia para que se desconozcan los efectos jurídicos de la planificación tributaria, pues ambas legislaciones contemplan exigencias adicionales.

Así, en el caso peruano, ese ahorro impositivo debió ser obtenido mediante actos en los cuales la SUNAT compruebe la concurrencia de dos requisitos: i) que individualmente o en forma conjunta con otros actos ellos sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido;<sup>78</sup> y ii) que del empleo

---

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”.

73 Felipe Yáñez Villanueva, “Análisis de la nueva cláusula general antielusiva”, en *Revista de Estudios Tributarios* 11 (2014), p. 242.

74 Hugo Osorio *et al.*, *Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*, Santiago, Librotecnia, 2016, p. 178.

75 Calvo Ortega, “Ordenamiento Tributario”, *op. cit.*, p. 59.

76 David Bravo Sheen, “Simulación, elusión y Norma XVI”, en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 53 (2013), p. 156.

77 Véase Luis Manuel Alonso González, *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*, Madrid, Marcial Pons, 2008, pp. 86-87.

78 El artículo 869 del Estatuto Tributario colombiano da pautas para entender cuándo se está en presencia de la artificiosidad. Así, el parágrafo 2 de la disposición prescribe: “Se entenderá que un acto o negocio jurídico es artificioso y por tanto carece de propósito económico y/o comercial, cuando se evidencie, entre otras circunstancias, que:

de tales actos resulten efectos –sean estos jurídicos o económicos– adicionales al ahorro o ventaja tributaria, pero que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.

Con todo, la realidad chilena difiere, pues no se contempla el test de impropiedad o artificiosidad, señalándose que esto dificulta el límite entre lo elusivo y el ahorro legítimo.<sup>79</sup> Sin embargo, el artículo 4° ter del CT consagra expresamente a favor del contribuyente la economía de opción, la que presupone una elección razonable. Ello se contrapone “a la impropiedad o [artificiosidad] de los medios empleados para un determinado fin”.<sup>80</sup>

Como se puede apreciar, la exigencia de efectos jurídicos o económicos en el caso chileno es muy similar a la regulación española, pero difiere en el caso de Perú, que mandata que esos efectos jurídicos o económicos sean diferentes, esto es, de mayor importancia, que los que se hubieran obtenido mediante los actos usuales o propios. Se estima que, en síntesis, si bien redactado de forma diversa, la exigencia es la misma: se requiere de una cierta entidad del resultado jurídico o económico. Por ello, pareciera que el legislador asocia la obtención de un ahorro tributario admitido por el derecho tributario a una ponderación de medios, en el sentido de que más allá del efecto tributario logrado, la vía empleada para obtenerlo no suponga una infracción indirecta a la legalidad. Y este ha de ser el elemento diferenciador entre una conducta elusiva y una legítima opción, pues tanto la planificación que verifica los presupuestos de una NGA como aquella que da lugar a la economía de opción suponen un ahorro tributario. Por tanto, no es el ahorro en sí el elemento determinante para admitir o no una determinada planificación,<sup>81</sup> sino la razonabilidad de la forma empleada en relación con los efectos más allá de los tributarios alcanzados.<sup>82</sup>

Efectivamente, existe una estrecha la relación en cuanto al ámbito de aplicación entre la economía de opción y el abuso de las formas jurídicas, pues si los efectos jurídicos de una planificación tributaria son los descritos por el abuso de las formas jurídicas, no se estará en un supuesto de economía de opción y, a la inversa, si se está ante un caso de economía de opción, la legislación acepta los efectos derivados de la estructura tributaria implementada por el contribuyente.<sup>83</sup>

1. El acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable.

2. El acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario.

3. La celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes”.

79 Osorio *et al.*, *Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*, *op. cit.*, p. 183.

80 Navarro y Toledo *et al.*, “Informe Subcomisión 6: Combate a la elusión y evasión”, *op. cit.*, p. 30.

81 Navarro Schiappacasse, *Normas generales antielusión y su sanción en el derecho chileno*, *op. cit.*, p. 114.

82 Hugo Osorio *et al.*, *Un estudio sobre la elusión*, Santiago de Chile, Librotecnia, 2022, pp. 302-310.

83 Navarro y Toledo *et al.*, “Informe Subcomisión 6: Combate a la elusión y evasión”, *op. cit.*, p. 26.

En esta línea, cobra importancia el hecho de que en Chile la norma alternativamente exige que se produzca un efecto jurídico o económico para que no resulte aplicable el abuso, pero que ha de tener una cierta entidad, pues se requiere que sea calificado como “relevante”. De lo contrario, el ámbito de aplicación de la economía de opción se ampliaría excesivamente, pues lo propio de todo acto jurídico es que produzca efectos: cree, modifique o extinga derechos y obligaciones. No obstante, hay quien es de una postura contraria, pues se afirma que si el acto jurídico tiene un efecto jurídico o económico diverso al impositivo, no puede tener aplicación la CAG.<sup>84</sup>

La doctrina sostiene que es suficiente con que estos efectos existan potencialmente, sin que se requiera su materialización,<sup>85</sup> pero cierta jurisprudencia administrativa del SII exige que ese efecto relevante se alcance.<sup>86</sup>

Finalmente, el efecto jurídico que se deriva de la verificación de estas circunstancias consiste en privar de efectos tributarios a la planificación elusiva. En el caso de Perú, la fórmula utilizada es que se “aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso”;<sup>87</sup> en la legislación chilena se afirma que “se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos impositivos establecidos en la ley”.<sup>88</sup>

Habiendo analizado dogmáticamente la función de las NGA en la legislación española, peruana y chilena, en la sección siguiente se continuará el análisis desde una perspectiva teórica.

## 2. Teoría sobre la aplicación de una norma general antielusión

Para explicar la teoría sobre la aplicación de una NGA se recurrirá al instrumental conceptual de la teoría general del derecho. La aplicación de una NGA implica necesariamente las actividades de interpretación, argumentación y recalificación jurídicas.

Para ilustrar la explicación se usará un ejemplo paradigmático de elusión: “la constitución de sociedad entre dos sujetos, uno de los cuales aporta un inmueble y el otro una cantidad en dinero por importe del valor del inmue-

84 Jorge Bravo Cucci, “Algunos comentarios con relación a la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”, en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 53 (2013), p. 77.

85 Antonio Faúndez Ugalde, “Reorganización empresarial y planificación tributaria”, en *Revista de Estudios Tributarios* 11 (2014), pp. 185-186.

86 Por ejemplo, lo señalado en el Oficio SII N.º 3780/2021 en el sentido de que, para descartar la existencia de elusión, los efectos jurídicos o económicos que se obtengan luego de la fusión deben resultar relevantes, excediendo los meramente tributarios.

87 Párrafo cuarto de la norma XVI del Título Preliminar CT peruano.

88 Inciso 3º del artículo 4º ter del CT chileno.

ble; acto seguido, los ‘socios’ proceden a disolver la sociedad recién creada y a recibir cada uno de ellos, en pago de su cuota de liquidación, lo que aportó la otra parte”.<sup>89</sup> Lo relevante de este ejemplo es que, formalmente, las partes celebraron un contrato de sociedad; sin embargo, lo realizan en tales condiciones, que los efectos jurídicos que obtienen son los mismos que si hubiesen celebrado un contrato de compraventa. Una compleja actividad de interpretación, argumentación y recalificación jurídicas puede llevar a sostener que las partes usan el contrato de sociedad para eludir la aplicación de los impuestos que gravan la compraventa.

## 2.1 Interpretación de la ley tributaria y norma general antielusión

La expresión “interpretación de la ley” ha sido definida tradicionalmente como “aquella operación que tiene por objeto fijar o determinar el sentido y alcance de un precepto legal”.<sup>90</sup> La expresión “sentido y alcance” se usa para referirse al significado del texto legal interpretado.

La palabra “interpretación” presenta ambigüedad relacional del tipo proceso-producto, porque la misma palabra sirve para hacer referencia tanto a una actividad como al resultado de esta.<sup>91</sup> La expresión “interpretación de la ley” puede definirse como la actividad consistente en determinar el significado de un texto normativo de jerarquía legal. Además, dicha expresión sirve para referirse al resultado de esa actividad, es decir, sirve para referirse a la norma jurídica, entendida como el significado expresado por el texto normativo de jerarquía legal.

Existe consenso en que una norma jurídica prescriptiva puede expresarse como un enunciado condicional del tipo “Si X entonces Y”, donde el antecedente (X) se denomina “supuesto de hecho” y el consecuente (Y) se denomina “consecuencia jurídica”. “El supuesto de hecho puede ser la descripción de una clase de personas, de una clase de objetos, de una clase de acciones humanas o de un estado de cosas”;<sup>92</sup> se refiere al objeto regulado y responde a la pregunta ¿qué se regula?<sup>93</sup> La consecuencia jurídica de una norma jurídica prescriptiva es “la calificación normativa de una conducta humana como obligatoria, prohibida o permitida”;<sup>94</sup> se refiere al modo de regular y responde a la pregunta ¿cómo se regula?<sup>95</sup>

89 Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario*, op. cit., p. 285.

90 Jorge Streeter, “Interpretación de la ley tributaria”, en *Revista de Derecho Económico* 21-22 (1968), p. 7.

91 José Juan Moreso y Josep Maria Vilajosana, *Introducción a la Teoría del Derecho*, Barcelona, Marcial Pons, 2004, p. 153.

92 *Ibid.*, p. 72.

93 Riccardo Guastini, *Interpretar y argumentar*, trad. de Silvina Álvarez Medina, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 37.

94 Moreso y Vilajosana, *Introducción a la Teoría del Derecho*, op. cit., pp. 72-73.

95 Guastini, *Interpretar y argumentar*, op. cit., p. 37.

¿En qué consiste la actividad de interpretar la ley? Al respecto, existen tres concepciones sobre la interpretación: la cognoscitivistista, la no cognoscitivistista y la intermedia.<sup>96</sup> Estas concepciones están relacionadas directamente con aquellas sobre el ámbito de discrecionalidad del intérprete y el grado de indeterminación del derecho.<sup>97</sup>

La concepción cognoscitivistista sostiene que en todo texto normativo es siempre posible determinar unívocamente el significado correcto y auténtico; por tanto, la labor del intérprete es una tarea mecánica consistente en descubrir el significado del texto normativo e informarlo.<sup>98</sup> La concepción no cognoscitivistista sostiene que los textos normativos carecen de un único significado correcto; por tanto, la labor del intérprete es una tarea decisoria consistente en adjudicar o atribuir un significado al texto normativo.<sup>99</sup>

Ante la evidente exageración de las dos concepciones anteriores, surge la concepción intermedia, a la que adhiere este trabajo, que distingue entre dos tipos de casos: los típicos y los atípicos. Los casos típicos “son aquellos cuyas características constitutivas están claramente incluidas en (o claramente excluidas de) el marco de significado central de los términos o expresiones que [el texto normativo] contiene”.<sup>100</sup> Los casos atípicos “son aquellos cuyas características constitutivas no están claramente incluidas en (o claramente excluidas de) el marco de significado central donde se congregan los casos típicos”.<sup>101</sup> Una consecuencia relevante de esta concepción intermedia de la interpretación es que, en los casos típicos, la labor del intérprete consistiría en detectar el significado del texto normativo e informarlo; en cambio, en los casos atípicos, su labor consistiría en adjudicar el significado al texto normativo.

¿Cuáles son las técnicas para realizar la interpretación jurídica? Existen dos técnicas de interpretación conjuntamente exhaustivas y mutuamente excluyentes: interpretación literal e interpretación correctora.<sup>102</sup>

La técnica de interpretación literal es “aquella que se adecúa al uso común de las palabras y de las reglas gramaticales en una determinada comunidad”.<sup>103</sup> La técnica de interpretación correctora se define, por oposición a la técnica de interpretación literal, como “cualquier interpretación que atribuye a un texto normativo un significado distinto al que tendría según el uso común de las palabras y de las reglas gramaticales en una determinada comunidad”.<sup>104</sup>

96 Moreso y Vilajosana, *Introducción a la Teoría del Derecho*, op. cit., pp. 159 y ss.

97 David Martínez Zorrilla, *Metodología jurídica y argumentación*, Madrid, Marcial Pons, 2010, p. 49.

98 Moreso y Vilajosana, *Introducción a la Teoría del Derecho*, op. cit., p. 159.

99 *Ibid.*, p. 160.

100 *Ibid.*, p. 161.

101 *Idem.*

102 *Ibid.*, p. 163; Guastini, *Interpretar y argumentar*, op. cit., p. 111.

103 Moreso y Vilajosana, *Introducción a la Teoría del Derecho*, op. cit., p. 163.

104 *Ibid.*, p. 166.

El resultado de la técnica de interpretación correctora puede ser más amplio o restringido que el obtenido con la técnica de interpretación literal. Atendiendo a este criterio, la primera se clasifica en extensiva y restrictiva.<sup>105</sup> Dado que el objeto de la interpretación de la ley es determinar su verdadero sentido, si en un texto normativo dicho sentido no queda claramente expresado en la letra de la ley, entonces esta debe ampliarse o restringirse hasta que coincida con su sentido.<sup>106</sup>

En una situación concreta, donde se discuta si existe o no elusión fiscal, por definición se estará en presencia de un caso en que se cumplió con la ley tributaria formalmente. Por tanto, la conclusión de que existe elusión fiscal requerirá centrarse en el significado del texto normativo, es decir, requerirá de una interpretación de la ley tributaria.

La interpretación jurídica es una actividad compleja, compuesta por una serie de operaciones, “entre las cuales se encuentran especialmente las siguientes: (i) el análisis textual; (ii) la decisión sobre el significado; (iii) la argumentación”.<sup>107</sup> Cualquier persona que interprete la ley con pretensiones de obtener un resultado plausible debería sujetarse a pautas razonables.

Así, en el ejemplo propuesto, la primera actividad será necesariamente interpretar el texto de la ley tributaria que establece el hecho gravado para la celebración de contratos de compraventa; de este modo, se obtendrá una norma jurídica compuesta por un supuesto de hecho, que describa qué se regula, y una consecuencia jurídica, que prescriba cómo se regula. Utilizando la técnica literal esta norma podría expresarse así: “Si se celebra un contrato de compraventa, entonces obligatorio pagar impuestos”. Solo la utilización de la técnica correctora podría permitir extraer una norma que resulte aplicable al contrato de sociedad con las características del ejemplo propuesto.

Quién realice la actividad de interpretación jurídica resulta relevante. En las tres legislaciones analizadas es posible establecer que los casos de elusión deben ser interpretados por la administración tributaria; sin embargo, en el caso chileno la declaración de elusión es realizada por un tribunal en sede judicial, a solicitud de la administración tributaria.

En una situación concreta, donde se discuta si existe o no elusión fiscal, se tratará de un caso atípico, donde la labor del intérprete consistirá en adjudicar el significado al texto normativo.<sup>108</sup> Así, cobran relevancia los argumentos

---

105 *Ibid.*, p. 166.

106 Patricia Toledo Zúñiga, “Interpretación extensiva del Derecho tributario y la prohibición de aplicación de la ley por analogía”, en Antonio Faúndez Ugalde y Francisco Saffie Gatica (eds.), *Interpretación de la ley tributaria*, Santiago, Thomson Reuters, 2020, p. 68.

107 Guastini, *Interpretar y argumentar*, *op. cit.*, p. 32.

108 “La merma en la seguridad jurídica de la aplicación de las normas antiabuso viene a menudo ocasionada, más que por el hecho de que se construyan sobre conceptos jurídicos indeterminados, por la utilización indistinta

usados para justificar una decisión interpretativa y los límites que emanan de los derechos de los contribuyentes. A continuación, se analizarán argumentos que pueden justificar la interpretación jurídica, utilizando la técnica correctora en un caso de elusión.

## 2.2 Argumento analógico y norma general antielusión

Una primera posibilidad es sostener que las NGA cumplen la función de otorgar una potestad a la administración tributaria para realizar una interpretación correctora extensiva fundamentada en el argumento analógico. Esta teoría parece tener amplio apoyo doctrinal en España.<sup>109</sup>

El argumento analógico, también denominado *argumentum a simili* o *a pari*, puede ser entendido como argumento de interpretación o de integración.<sup>110</sup> En ambos casos, el argumento por analogía implica que el legislador es un ente racional y que dispone la misma solución jurídica para las mismas categorías.

La interpretación por analogía es una estrategia que permite reducir los problemas de vaguedad de los conceptos usados en los textos normativos.<sup>111</sup> Su utilización supone que se interpreta un texto normativo obteniéndose una norma jurídica con un supuesto de hecho vago; por tanto, existen casos donde, con seguridad, la norma es aplicable; casos donde, con seguridad, la norma es no aplicable; y casos donde existen dudas de si la norma es aplicable o no. “El argumento analógico puede ser usado para incluir un caso dudoso dentro del campo de aplicación de la norma de que se trate”.<sup>112</sup> Para su aplicación se requiere justificar una similitud relevante entre el caso dudoso y un caso donde, con seguridad, la norma es aplicable.

La interpretación por analogía puede servir para ampliar la letra de la ley, pero no puede servir de excusa para ampliar su sentido.<sup>113</sup> En efecto, si la analogía se usa para ampliar el sentido de la ley se estaría en presencia de creación normativa y, por tanto, fuera del ámbito de la interpretación jurídica en sentido estricto. Los textos normativos deben ser interpretados de acuerdo con su sentido; no menos, pero tampoco más que eso.

---

que en la interpretación de la cláusula se hace de ellos [...] y por la falta de una interpretación consistente a lo largo del tiempo de los rasgos definitorios de esos conceptos”. Fundación Impuestos y Competitividad, *Cláusula general antiabuso tributaria en España*, op. cit., pp. 16-17.

109 Por todos, José Juan Ferreiro Lapatza, “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, en *Quincena Fiscal* 8 (2001), pp. 16-21.

110 Siota Álvarez, *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*, op. cit., p. 52.

111 Guastini, *Interpretar y argumentar*, op. cit., p. 271.

112 *Idem*.

113 Streeter, “Interpretación de la ley tributaria”, op. cit., p. 24.

La integración por analogía implica la realización de tres pasos: primero, se considera una norma, que es el resultado de la interpretación de un texto normativo (si X entonces Y); segundo, se presenta un caso individual (Z) no considerado en el supuesto de hecho de la norma anterior y respecto del cual existe un vacío legal; tercero, el intérprete considera que entre el supuesto de hecho de la norma original (X) y el caso individual (Z) existe una semejanza relevante y, por tanto, el intérprete crea una nueva norma donde el antecedente está formado por el caso individual sin regulación y el consecuente está formado por la consecuencia jurídica de la norma original (si Z entonces Y).

Cualesquiera dos casos siempre pueden guardar una similitud; basta con que compartan una propiedad. Por ello, se enfatiza que la similitud que se debe exigir tiene que ser relevante.<sup>114</sup> Normativamente, es posible establecer que este criterio de relevancia está dado por la identidad de razón,<sup>115</sup> es decir que la misma razón por la que se establece una regulación (Y) para un supuesto de hecho (X) sirva para atribuir esa misma consecuencia al caso no regulado (Z).

Teóricamente, el límite entre la interpretación por analogía y la integración por analogía está dado porque la primera presupone la existencia de una norma con un supuesto de hecho vago, y la segunda presupone la inexistencia de una norma. Sin embargo, en la práctica este límite es difuso y problemático. Aunque son operaciones conceptualmente distintas, “presentan resultados idénticos: ambas se resuelven en vincular una consecuencia jurídica a un supuesto de hecho que no queda comprendido en el significado literal (o comúnmente aceptado) de la disposición en cuestión”.<sup>116</sup> Por lo mismo, una interpretación por analogía podría presentarse como una integración por analogía y viceversa.

Con todo, los casos de elusión no suelen fundamentarse en problemas de vaguedad del supuesto de hecho, sino en la existencia de una laguna normativa que es aprovechada por el contribuyente. Por tanto, quienes mencionan el argumento analógico suelen usarlo como argumento de integración.

¿Cómo se aplicaría el argumento analógico en su versión integradora al ejemplo propuesto?

Primero, se debe considerar el texto normativo que grava el contrato de compraventa con un impuesto determinado; el resultado de la interpretación de este texto normativo sería una norma que puede expresarse con la forma de un condicional (si X entonces Y): si se celebra un contrato de compraventa, entonces obligatorio pagar impuestos.

---

114 Toledo Zúñiga, “Interpretación extensiva del Derecho tributario y la prohibición de aplicación de la ley por analogía”, *op. cit.*, p. 69.

115 Guastini, *Interpretar y argumentar*, *op. cit.*, pp. 273-274.

116 Riccardo Guastini, *La interpretación de los documentos normativos*, 2 ed., trad. de César Moreno, Bogotá, Derecho Global Editores, 2020, p. 277.

Segundo, se presenta un caso individual (Z) no considerado en el supuesto de hecho de la norma anterior: la celebración de un contrato de sociedad y su pronta disolución, donde cada parte recibe lo que aportó la otra.

Tercero, el intérprete considera que entre el supuesto de hecho original (X) y el caso individual (Z) existe una semejanza relevante: se argumenta que, entre los efectos jurídicos de un contrato de compraventa y los efectos jurídicos de un contrato de sociedad y su pronta disolución, donde cada parte recibe lo que la otra aportó, se producen efectos jurídicos de semejanza relevante; en efecto, en ambos casos se produce la transferencia de dominio de un bien inmueble y la entrega de dinero equivalente a su valor.<sup>117</sup> El intérprete crea una nueva norma donde el antecedente está formado por el caso individual sin regulación y el consecuente está formado por la consecuencia jurídica de la norma original: si celebra un contrato de sociedad y se disuelve prontamente, donde cada parte recibe lo que aportó la otra, entonces obligatorio pagar impuestos.

Cualquier persona que interprete la ley con pretensiones de obtener un resultado plausible debería sujetarse a pautas razonables. Cuando el intérprete de la ley es el juez, dado el carácter vinculante de su resultado, en un Estado de derecho se le exige que su tarea se supedite a los principios constitucionales y a los mandatos legales.

Dentro de los límites de la interpretación tributaria se encuentra el principio de reserva de ley, como manifestación del principio de legalidad tributaria. Por aplicación de este principio constitucional, la única autoridad facultada para crear el hecho imponible es el legislador.<sup>118</sup>

El argumento analógico utilizado como argumento de integración implica la creación de una norma por el intérprete de la ley tributaria; por tanto, es posible concluir que la integración por analogía implica una directa vulneración del principio de reserva de ley como manifestación del principio de legalidad tributaria.<sup>119</sup> Por tanto, no justifica adecuadamente la función de las NGA. Con razón se ha afirmado: “El argumento de que el recurso a la analogía es necesario para combatir la elusión es un argumento que, al final, no tiene más justificación que la afirmación de que la analogía es legítima ‘porque existe la elusión’”.<sup>120</sup>

117 En la dogmática tributaria es frecuente encontrar opiniones que buscan la semejanza de relevancia jurídica en los efectos económicos obtenidos por las partes.

118 Navarro Schiappacasse, *Normas generales antielusión y su sanción en el derecho chileno*, op. cit., pp. 81-82.

119 Para profundizar véase Carlos Palao Taboada, “Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (la prohibición de la analogía en Derecho tributario)”, en Carlos Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid, LexNova, 2009, pp. 63-87.

120 García Novoa, *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, op. cit., p. 258.

## 2.3 Argumentos finalistas y norma general antielusión

Una mejor respuesta es sostener que las NGA cumplen la función de otorgar una potestad a la administración tributaria para realizar una interpretación correctora extensiva fundamentada en el argumento psicológico o en el teleológico.<sup>121</sup>

Una estrategia frecuente para atribuir a un texto normativo un significado distinto del literal es fundamentar la interpretación en una presunta intención del legislador.<sup>122</sup> En este tipo de estrategias, que en general pueden calificarse de argumentos finalistas, pueden distinguirse dos variantes: el argumento psicológico y el teleológico.

El argumento psicológico consiste en fundamentar la interpretación de un texto normativo en la voluntad del legislador, es decir, en la voluntad de la autoridad que elaboró el texto.<sup>123</sup> Se investiga la voluntad del legislador en los documentos de discusión preparatorios del texto normativo interpretado, que suelen conocerse como “trabajos preparatorios” o “historia fidedigna del establecimiento de la ley”. Responde a la pregunta ¿qué se quería decir con las palabras de la ley?<sup>124</sup>

El argumento teleológico consiste en fundamentar la interpretación de un texto normativo en el propósito o la finalidad de la ley.<sup>125</sup> Busca una finalidad objetiva de la ley, que se entiende independiente de la voluntad del legislador. Por ello, a diferencia del argumento psicológico, se considera que para constatar esta finalidad o *ratio legis* se debe atender a la ley en cuanto tal, junto con las circunstancias sociales, políticas, económicas, etc., que han motivado su expedición.<sup>126</sup> Responde a la pregunta ¿qué quería hacer el legislador mediante la ley?<sup>127</sup>

¿Cómo se aplicarían estos argumentos finalistas al ejemplo propuesto?

Primero se debe considerar el texto normativo que grava el contrato de compraventa con un impuesto determinado; el resultado de la interpretación de este texto normativo sería una norma que puede expresarse con la forma de un condicional (si X entonces Y): si se celebra un contrato de compraventa, entonces obligatorio pagar impuestos.

121 En Chile sostiene esta postura Francisco Saffie, “La constitucionalidad de la reforma tributaria”, en *Anuario de Derecho Público*, 2015, pp. 144-147.

122 Guastini, *Interpretar y argumentar*, op. cit., p. 266.

123 Moreso y Vilajosana, *Introducción a la Teoría del Derecho*, op. cit., p. 169.

124 Guastini, *Interpretar y argumentar*, op. cit., p. 269.

125 Martínez Zorrilla, *Metodología jurídica y argumentación*, op. cit., p. 72.

126 Guastini, *Interpretar y argumentar*, op. cit., p. 267.

127 *Ibid.*, p. 269.

Segundo, se presenta un caso individual (Z), no considerado expresamente en el supuesto de hecho de la norma anterior: la celebración de un contrato de sociedad y su pronta disolución, donde cada parte recibe lo que aportó la otra. Tercero, el intérprete considera que entre el supuesto de hecho original (X) y el caso individual (Z) existe la misma finalidad; la estrategia variará dependiendo de si se utiliza el argumento psicológico o el argumento teleológico.

Tratándose del argumento psicológico se deben investigar los trabajos preparatorios y la historia fidedigna del establecimiento de la ley para demostrar que la intención del legislador es gravar con impuesto los actos jurídicos donde se produce la transferencia de dominio de un bien inmueble y la entrega de dinero equivalente a su valor. Se argumenta que la intención de legislador es que tanto el caso del contrato de compraventa como el caso del contrato de sociedad y su pronta disolución, donde cada parte recibe lo que aportó la otra, configuran el supuesto de hecho de la norma (X) y, por tanto, ambos se deben gravar con impuesto.

Tratándose del argumento teleológico, el intérprete argumenta que del texto normativo se entiende que la finalidad de la ley es gravar con impuesto los actos jurídicos donde se produce la transferencia de dominio de un bien inmueble y la entrega de dinero equivalente a su valor. Se concluye que tanto el caso del contrato de compraventa como el caso del contrato de sociedad y su pronta disolución, donde cada parte recibe lo que aportó la otra, configuran el supuesto de hecho (X) y, por tanto, ambos se deben gravar con impuesto.

Los resultados de interpretaciones que utilizan estos argumentos pueden coincidir; por ello, es importante establecer algunas ventajas y desventajas de ambos. El argumento psicológico resulta muy persuasivo porque se presenta como el más respetuoso con el legislador;<sup>128</sup> además, académicamente es bien valorado por el trabajo de investigación que requiere su utilización. Como contrapartida, es importante aclarar que el argumento psicológico concibe la voluntad del legislador como única y coherente; tratándose de textos normativos de jerarquía legal aprobados en el Parlamento la expresión “voluntad del legislador” es solo una metáfora para referirse a un conjunto de voluntades de un órgano colectivo, donde la voluntad de cada miembro es distinta y, en algunos casos, pueden ser inconciliables.

El argumento teleológico resulta persuasivo porque parece basarse en una finalidad más objetiva que la del psicológico, que parte del supuesto de que la ley es un medio adecuado para alcanzar un fin.<sup>129</sup> Además, independiza el texto normativo de la época en que se dictó y facilita la adaptación de textos normativos antiguos a tiempos actuales. Como contrapartida, es importante

128 Martínez Zorrilla, *Metodología jurídica y argumentación*, op. cit., p. 74.

129 Moreso y Vilajosana, *Introducción a la Teoría del Derecho*, op. cit., p. 170.

aclarar que la finalidad objetiva de una ley solo puede conocerse como resultado de una actividad interpretativa y, por tanto, es el intérprete quien, “conjeturalmente, atribuye a la norma uno u otro fin”.<sup>130</sup>

Analizados estos argumentos desde el principio constitucional de legalidad es importante constatar que, a diferencia del argumento analógico en su versión integradora, los argumentos psicológico y teleológico no implican la creación de una norma tributaria y, por tanto, ambos son compatibles con el principio de reserva de ley como manifestación del principio de legalidad tributaria.

Dentro de los límites de la interpretación tributaria se encuentra el principio de tipicidad como manifestación del principio de legalidad tributaria. Por aplicación de este principio constitucional se exige que los textos tributarios que establecen impuestos deben ser precisos.<sup>131</sup>

Los argumentos psicológico y teleológico implican un alto grado de discrecionalidad del intérprete. En este sentido, ambos se asemejan al argumento analógico usado como argumento de interpretación. Aquí radica la relevancia de establecer expresamente en una ley los requisitos de aplicación de una NGA que habilitan para la recalificación jurídica, la cual se analizará en la sección siguiente.

## 2.4 Recalificación jurídica y norma general antielusión

Realizada la interpretación correctora extensiva fundamentada en un argumento finalista, el paso siguiente es que la NGA cumpla la función de otorgar una potestad a la administración tributaria para realizar una nueva calificación jurídica, que rectifique la calificación realizada por el contribuyente y aplique la ley tributaria que se intentó eludir, es decir, sería el fundamento de una recalificación jurídica.<sup>132</sup>

Cuando se está realizando la actividad interpretativa para aplicar la norma jurídica a un caso concreto será necesario determinar si este entra o no en el campo de aplicación de la norma jurídica, es decir, si el caso concreto está descrito o no en el supuesto de hecho de una norma jurídica. A esta actividad se le denomina “calificación jurídica”.

La calificación jurídica, también denominada interpretación jurídica en concreto, “consiste en subsumir un caso concreto en el campo de aplicación de

---

130 Guastini, *Interpretar y argumentar*, op. cit., pp. 267-268.

131 Navarro Schiappacasse, Normas generales antielusión y su sanción en el derecho chileno, op. cit., pp. 85-86; Osorio Morales et al., *Un estudio sobre la Elusión*, op. cit., p. 39.

132 Por todos, esta es la posición de Pérez Royo, *Derecho financiero y tributario*, op. cit., pp. 284-285.

una norma jurídica previamente identificada en abstracto".<sup>133</sup> Aunque puede tratarse de dos operaciones indistinguibles en el proceso psicológico de interpretación, es importante destacar que se trata de dos operaciones distintas. Desde un punto de vista lógico, la calificación jurídica presupone la interpretación jurídica. "Una cosa es interrogarse sobre el sentido de una secuencia de palabras; otra cosa es preguntarse si un caso particular entra o no en el campo de aplicación de una determinada norma, previamente identificada".<sup>134</sup>

En el supuesto de hecho de una norma jurídica se describe un conjunto de objetos con características semejantes a través de "palabras de clase".

Las palabras de clase tienen dos funciones: denotar y connotar. La denotación o extensión de una palabra está compuesta por los objetos que constituyen la clase que nombra. [...] La connotación o intensión de una palabra consiste en el conjunto de propiedades que un objeto debe tener (según el criterio que se emplee) para ser nombrado por la palabra.<sup>135</sup>

En este sentido, se ha sostenido que la calificación jurídica es, simplemente, "la decisión en torno a la extensión del concepto" mediante el cual la autoridad normativa ha configurado una clase de casos.<sup>136</sup>

¿Cómo se aplicaría la recalificación jurídica al ejemplo propuesto?

Primero se debe considerar el texto normativo que grava el contrato de compraventa con un impuesto determinado; el resultado de la interpretación de este texto normativo sería una norma que puede expresarse con la forma de un condicional (si X entonces Y): si se celebra un contrato de compraventa, entonces obligatorio pagar impuestos.

Segundo, se presenta un caso individual (Z) no considerado expresamente en el supuesto de hecho de la norma anterior: la celebración de un contrato de sociedad y su pronta disolución, donde cada parte recibe lo que aportó la otra.

Tercero, el primer intérprete (contribuyente) considera que el caso individual (Z) no es denotado por la palabra de clase "contrato de compraventa" y, por tanto, concluye que la norma "Si se celebra un contrato de compraventa, entonces obligatorio pagar impuestos" no resulta aplicable. Por su parte, un segundo intérprete (administración tributaria), fundamentado en los argumentos finalistas entiende que se trata de un caso de elusión y realiza una nueva calificación jurídica donde considera que el caso individual (Z) sí

133 Guastini, *Interpretar y argumentar*, op. cit., p. 33.

134 *Idem*.

135 Moreso y Vilajosana, *Introducción a la Teoría del Derecho*, op. cit., p. 151.

136 Guastini, *Interpretar y argumentar*, op. cit., p. 35.

es denotado por la palabra de clase “contrato de compraventa”; por tanto, concluye que la norma “Si se celebra un contrato de compraventa, entonces obligatorio pagar impuestos” sí resulta aplicable.

Analizada la recalificación de la administración tributaria desde el principio constitucional de legalidad se constata que, a diferencia del argumento analógico en su versión integradora, la recalificación no implica la creación de una norma tributaria y, por tanto, resulta compatible con el principio de reserva de ley como manifestación del principio de legalidad tributaria.

Respecto al principio de tipicidad como manifestación del principio de legalidad tributaria, se constata que la recalificación jurídica implica un alto grado de discrecionalidad del intérprete (administración tributaria). En efecto, la recalificación jurídica puede justificar la aplicación de normas tributarias que el contribuyente no estuvo en condiciones de prever dada la imprecisión del texto normativo interpretado. Aquí radica la relevancia de establecer expresamente en una ley los requisitos de aplicación de una NGA que habilitan para la recalificación jurídica.

Es interesante constatar la coincidencia de estos requisitos en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria en España, en la cláusula antielusiva general en Perú y en el abuso de las formas jurídicas en Chile. Las tres legislaciones exigen que la administración tributaria pruebe el ahorro impositivo o ventaja fiscal en el contribuyente y la ausencia de efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal. Además, España y Perú exigen que se demuestre que se trata de un acto notoriamente artificioso para la consecución del resultado obtenido.

Aplicados estos requisitos al ejemplo propuesto se constata: i) que las partes del contrato de sociedad obtienen una ventaja fiscal al ahorrarse el pago del impuesto que grava el contrato de compraventa; ii) que la decisión de celebrar un contrato de sociedad y su pronta disolución carece de una justificación jurídica o económica, distinta del ahorro fiscal; iii) que la celebración de un contrato de sociedad y su pronta disolución resulta una vía indirecta o artificiosa para obtener el efecto jurídico propio del contrato de compraventa: transferencia de dominio de un bien inmueble y la entrega de dinero equivalente a su valor.

Verificado el cumplimiento de los requisitos de aplicación de la norma general antielusiva, la administración tributaria queda habilitada para cobrar el impuesto que grava la compraventa y que se intentó eludir. Todo, como consecuencia de la realización de una interpretación correctora extensiva, fundamentada en el argumento psicológico o en el argumento teleológico, y una recalificación jurídica.

## Conclusiones

Este trabajo tuvo como objetivo determinar la función de las NGA en la interpretación de la ley tributaria y su impacto en relación con el principio de legalidad en materia tributaria. Las conclusiones son las siguientes:

Las NGA son una de las herramientas legales a través de las cuales se puede combatir la elusión tributaria, la que no solo genera una disminución en la recaudación fiscal, sino que además privatiza la distribución de las cargas públicas. La principal característica de este tipo de disposiciones radica en su generalidad, pues captan un número indeterminado de planificaciones tributarias implementadas por el contribuyente que verifican sus presupuestos de hecho. En definitiva, se exige que se acredite por parte de la administración tributaria respectiva –luego de tramitado un procedimiento establecido por ley– que: i) se produce un determinado ahorro tributario; ii) que dicha ventaja fiscal se obtiene mediante el empleo artificioso de formas jurídicas del derecho común; y iii) que además de ese efecto tributario no hay otras consecuencias jurídicas o económicas que tengan una relevancia tal que justifiquen la estructura jurídica utilizada por el contribuyente. Ello es de toda lógica, por cuanto todo acto o negocio jurídico produce efectos en el campo del derecho en tanto no concurra una causal de ineficacia que opere con efecto retroactivo.

La aplicación de una NGA implica necesariamente las actividades de interpretación, argumentación y recalificación jurídicas.

En una situación concreta donde se discuta si existe o no elusión fiscal, por definición, se estará en presencia de un caso en que se cumplió con la ley tributaria formalmente. Por tanto, la conclusión de que existe elusión fiscal requerirá centrarse en el significado del texto normativo, es decir, requerirá de una interpretación de la ley tributaria.

Además, se tratará de un caso atípico, donde la labor del intérprete consistirá en adjudicar significado al texto normativo. Por esta razón, cobran relevancia los argumentos usados para justificar una decisión interpretativa y los límites que emanan de los derechos de los contribuyentes. En este sentido, analizados los argumentos desde el principio constitucional de legalidad es importante constatar que, a diferencia del argumento analógico en su versión integradora, los argumentos psicológico y teleológico no implican la creación de una norma tributaria y, por tanto, ambos resultan compatibles con el principio de reserva de ley como manifestación del principio de legalidad en materia tributaria.

Realizada la interpretación correctora extensiva fundamentada en el argumento psicológico o en el teleológico, el paso siguiente es que la NGA cumpla la función de otorgar una potestad a la administración tributaria para realizar una nueva calificación jurídica, que rectifique la calificación realizada por el

contribuyente y aplique la ley tributaria que se intentó eludir. Respecto al principio de tipicidad como manifestación del principio de legalidad en materia tributaria es posible constatar que la recalificación jurídica implica un alto grado de discrecionalidad del intérprete (administración tributaria). En efecto, la recalificación jurídica puede justificar la aplicación de normas tributarias que el contribuyente no estuvo en condiciones de prever dada la imprecisión del texto normativo interpretado. Justamente aquí radica la relevancia de establecer expresamente en una ley los requisitos de aplicación de una NGA que habilitan para la recalificación jurídica.

## Bibliografía

- Alonso González, Luis Manuel, *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramadas*, Madrid, Marcial Pons, 2008.
- Alva Matteucci, Mario, “Consideraciones previas a la aplicación para la cláusula antielusiva general”, en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 65 (2018), pp. 119-149.
- Alva Matteucci, Mario, *Evasión tributaria*, 2 ed., Lima, Instituto Pacífico, 2020.
- Avi-Yonah, Reuven, “Aggressive tax behaviour’ and corporate social responsibility”, en Judith Freedman (ed.), *Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*, Oxford, Oxford University Centre for Business Taxation, 2008, pp. 137-138.
- Báez Moreno, Andrés, “Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario”, en Juan Arrieta Martínez de Pisón, Miguel Ángel Collado Yurrita y Juan Zornoza Pérez (eds.), vol. I, *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Cizur Menor, Aranzadi Thomson Reuters, 2010, pp. 453-471.
- Bahía Almansa, Belén, “La figura de la elusión fiscal en la Ley General Tributaria y en el Derecho comunitario”, en *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales* 2 (2009), pp. 53-59.
- Bravo Burnier, Pablo, “El catálogo de esquemas tributarios. Un análisis comparado entre los catálogos de Chile y Reino Unido”, en *Anuario de Derecho Tributario*, 2020, pp. 46-75.
- Bravo Cucci, Jorge, “Algunos comentarios con relación a la norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario”, en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 53 (2013), pp. 67-80.
- Bravo Cucci, Jorge, *Elusión tributaria*, Lima, Instituto Pacífico, 2020.
- Bravo Sheen, David, “Simulación, elusión y Norma XVI”, en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 53 (2013), pp. 151-164.

- Calvo Ortega, Rafael, “Ordenamiento tributario”, en Rafael Calvo Ortega (ed.), *La nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Thomson Civitas, 2004, pp. 15-73.
- Carrasquer Clari, María Luisa, “El ‘conflicto en la aplicación de la norma tributaria’”, en *Tribuna Fiscal* 158 (2003), pp. 99-110.
- Cazorla Prieto, Luis María, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 16 ed., Cizur Menor, Aranzadi, 2016.
- CIAT, *Toolkit for the Design and Effective Implementation of Domestic and International General Anti-Avoidance Rules*, 2022.
- Del Pozo Borda, José, “¿Es necesario determinar el alcance de las CAG? Conclusiones a partir de la RTF No. 10923-8-2011”, en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 65 (2018), pp. 289-309.
- ECLAC, *Fiscal Panorama of Latin America and the Caribbean, 2020: Fiscal policy amid the crisis arising from the coronavirus disease (COVID-19) pandemic*, 2020, en <https://repositorio.cepal.org/handle/11362/45731>, fecha de consulta: 2 de noviembre de 2022.
- Faúndez Ugalde, Antonio, “Reorganización empresarial y planificación tributaria”, en *Revista de Estudios Tributarios* 11 (2014), pp. 173-187.
- Ferreiro Lapatza, José Juan, “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, en *Quincena Fiscal* 8 (2001), pp. 9-24.
- Ferreiro Lapatza, José Juan, *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*, Madrid, Marcial Pons, 2004.
- Freedman, Judith, “United Kingdom”, en Lang *et al.* (eds.), *GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS World*, vol. 3, Amsterdam, Institute for Austrian and International Tax Law European and International Tax Law and Policy Series, 2016, pp. 741-763.
- Fundación Impuestos y Competitividad, *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*, Madrid, Fundación Impuestos y Competitividad, 2015.
- García Novoa, César, *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Madrid, Marcial Pons, 2004.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho financiero*, vol. II, 5 ed., Buenos Aires, Depalma, 1993.
- Godoy Fajardo, Juan Pablo y Luisa Jiménez Mahecha, “El abuso tributario en Colombia”, en *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* 85 (2022), pp. 21-48.

- Guastini, Riccardo, *Interpretar y argumentar*, trad. de Silvina Álvarez Medina, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.
- Guastini, Riccardo, *La interpretación de los documentos normativos*, 2 ed., trad. de César Moreno, Bogotá, Derecho Global Editores, 2020.
- Guerrero Zabala, Natalia, “La regla general antiabuso colombiana: diez años de su implementación en Colombia”, en *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* 85 (2022), pp. 119-134.
- Hensel, Albert, *Derecho tributario*, trad. de María Luisa González-Cuéllar, Enrique Ortiz Calle y Andrés Báez Moreno, Madrid, Marcial Pons, 2005.
- Larraz, José, *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, Madrid, Editorial Revista de Derecho Privado, 1952.
- Malherbe, Jacques y Fernando Zuzunaga del Pino, “La cláusula antielusiva general en el ordenamiento jurídico peruano”, en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* 65 (2018), pp. 15-116.
- Marín Benítez, Gloria, *¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*, Pamplona, Aranzadi, 2013.
- Martínez Zorrilla, David, *Metodología jurídica y argumentación*, Madrid, Marcial Pons, 2010.
- Masbernat Muñoz, Patricio y Gloria Ramos Fuente, “The general anti-avoidance rule in Chile and its application”, *Studi Tributari Europei* 9 (2019), pp. 51-63.
- Mastellone, Pietro, “Fenomenologia dell’abuso del diritto tributario nella prospettiva comparata”, en *Rivista di Diritto Tributario Internazionale* 1 (2014), pp. 293-344.
- Mendonca, Daniel, *Las claves del derecho*, Barcelona, Gedisa, 2000.
- Moreso, José Juan y Josep Maria Vilajosana, *Introducción a la Teoría del Derecho*, Barcelona, Marcial Pons, 2004.
- Navarro Schiappacasse, María Pilar, *Normas generales antielusión y su sanción en el derecho chileno*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2021.
- Navarro, María Pilar y Patricia Toledo *et al.*, “Informe Subcomisión 6: Combate a la elusión y evasión”, 2021, en <https://fesit.cl/wp-content/uploads/2022/05/Informe-elusion-FESIT-2022.pdf>, fecha de consulta: 30 de mayo de 2022.
- <sup>32</sup> OCDE, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, París, OECD Publishing, 2013.

- OCDE, *Transparencia Fiscal en América Latina. Informe de progreso de la declaración de Punta del Este, 2022*, en <https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/Transparencia-Fiscal-en-America-Latina-2022.pdf>, fecha de consulta: 31 de octubre de 2022.
- Osorio Morales, Hugo *et al.*, *Un estudio sobre la Elusión*, Santiago, Librotecnia, 2022.
- Osorio Morales, Hugo *et al.*, *Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*, Santiago, Librotecnia, 2016.
- Palao Taboada, Carlos, “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria”, en Carlos Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid, LexNova, 2009, pp. 129-146.
- Palao Taboada, Carlos, “La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria”, en Carlos Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid, LexNova, 2009, pp. 141-174.
- Palao Taboada, Carlos, “Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (la prohibición de la analogía en Derecho tributario)”, en Carlos Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid, LexNova, 2009, pp. 63-87.
- Pérez Royo, Fernando, *Derecho financiero y tributario*, 30 ed., Cizur Menor, Civitas Thomson Reuters, 2020.
- Rodríguez Bereijo, Álvaro, *Igualdad tributaria y tutela constitucional. Un estudio de jurisprudencia*, Madrid, Marcial Pons, 2011.
- Ruiz Almendral, Violeta, *El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Cizur Menor, Thomson-Aranzadi, 2006.
- Sáez, Emmanuel y Gabriel Zucman, *El triunfo de la injusticia. Cómo los ricos eluden impuestos y cómo hacerles pagar*, trad. de Pablo Hermida Lazcano, Barcelona, Taurus, 2021.
- Saffie, Francisco, “La constitucionalidad de la reforma tributaria”, en *Anuario de Derecho Público*, 2015, pp. 141-153.
- Saffie, Francisco, “¿Por qué fiscalizar la elusión mediante una cláusula general antielusión? Historia de su establecimiento en Chile y los debates políticos que genera”, en Jorge Atria y Cristóbal Otero (eds.), *Impuestos justos para el Chile que viene. Diagnóstico y desafíos tributarios para un nuevo pacto social*, Santiago, Fondo de Cultura Económica, 2021, pp. 253-276.

- Siota Álvarez, Mónica, *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2010. DOI: <https://doi.org/10.2307/j.ctv10rr9zc>
- Streeter, Jorge, "Interpretación de la ley tributaria", en *Revista de Derecho Económico* 21-22 (1968), pp. 7-76.
- Taveira Torres, Heleno, *Derecho tributario y Derecho privado. Autonomía privada, simulación y elusión*, trad. de Laura Criado Sánchez, Madrid, Marcial Pons, 2008.
- Tax Justice Network, *Illicit Financial Flows Vulnerability Tracker*, en <https://iff.taxjustice.net/>, fecha de consulta: 2 de noviembre de 2022.
- Tipke, Klaus, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, trad. de Pedro Herrera Molina, Madrid, Ediciones jurídicas y sociales, 2002.
- Toledo Zúñiga, Patricia, "Interpretación extensiva del Derecho tributario y la prohibición de aplicación de la ley por analogía", en Antonio Faúndez Ugalde y Francisco Saffie Gatica (eds.), *Interpretación de la ley tributaria*, Santiago, Thomson Reuters, 2020, pp. 59-71.
- Tribunal Constitucional de España, Sentencia 200/1989, de 30 de noviembre, Sala Primera, FJ 5º.
- Ugalde Prieto, Rodrigo, *La elusión tributaria: el abuso de las formas jurídicas y la simulación*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 2018.
- Yáñez Villanueva, Felipe, "Análisis de la nueva cláusula general antielusiva", en *Revista de Estudios Tributarios* 11 (2014), pp. 233-250.