

## El debate actual acerca de la adopción de una GAAR en Kazajistán\*

T. Balco<sup>1</sup> e X. Yeroshenko<sup>2</sup>

### 1. La introducción de una GAAR: un debate de actualidad

En los últimos 30-40 años los modelos de negocio han cambiado rápidamente debido a las mejoras tecnológicas y al desarrollo de la economía digital, a la facilidad de hacer negocios simultáneamente en distintas jurisdicciones y al posterior surgimiento del mercado global. Sin embargo, la legislación tributaria y los principios jurídicos que la sostienen no se han actualizado al ritmo de los cambios del entorno empresarial<sup>3</sup>. Esto provocó la aparición de lagunas jurídicas en los ordenamientos tributarios nacionales y el surgimiento de vacíos legales debido a la aparición de solapamientos entre distintos sistemas tributarios nacionales<sup>4</sup>. En un mundo que cambia a gran velocidad, la incapacidad de los legisladores de prever la variedad de formas de planificación y estructuración fiscal por parte de los contribuyentes ha dado como resultado un alto número de conductas tributarias abusivas<sup>5</sup>.

El abuso de las disposiciones fiscales, que debemos distinguir de las conductas legítimas de planificación fiscal, puede ser dividido en dos grupos: elusión fiscal y evasión fiscal. La línea entre las dos es delgada, mas existe. La evasión fiscal es considerada generalmente como inaceptable

---

\* Cómo citar este artículo: T. BALCO e X. YEROSHENKO, *El debate actual acerca de la adopción de una GAAR en Kazajistán*, Estudios Tributarios Europeos, (ste.unibo.it), págs. 1-50. Traducción realizada por el Dr. José Manuel Macarro Osuna, Becario FPU de la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla y Doctor en Derecho Tributario Europeo por la Universidad de Bolonia.

<sup>1</sup> Dr. T. BALCO, LL.M., FCCA, Miembro del Consejo de Estado, Ministerio de Finanzas de la República de Eslovaquia, anteriormente Director del Central Asian Tax Research Center, y Profesor Titular de la KIMEP University de Kazajistán (2010-2014).

<sup>2</sup> X. YEROSHENKO, Estudiante de doctorado en la Universidad de Ferrara.

<sup>3</sup> OECD 2013, Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, p.5.

<sup>4</sup> Ibid.

<sup>5</sup> F. VANISTENDAEL, en *Tax Law Design and Drafting* (volumen 1; Fondo Monetario Internacional: 1996; Victor Thuronyi, ed.) Capítulo 2, Legal Framework for Taxation, p.30.

por ser una utilización ilegal de las lagunas o vacíos de la normativa, mientras que la elusión puede ocurrir dentro de la letra de la norma, pero no es acorde con su espíritu o intención. A los efectos de este artículo, nos centraremos en la elusión fiscal y las Cláusulas Generales Anti-abuso (GAAR de acuerdo con sus siglas en inglés) como herramientas para luchar contra dichas conductas. La elusión fiscal puede ser definida como sigue:

*“A efectos fiscales, elusión es un término usado para describir el comportamiento del obligado tributario dirigido a reducir la cuota tributaria que no llega a la magnitud de la evasión fiscal. Mientras que la expresión podría usarse para referirse a formas «aceptables» de comportamiento, como la planificación fiscal, o incluso la abstención del consumo, suele ser usado frecuentemente en sentido peyorativo para referirse a algo considerado «inaceptable», o «ilegítimo» (pero en general no «ilegal»). En otras palabras, la elusión fiscal muchas veces entra dentro de la redacción de la norma, pero en contra de su espíritu. Generalmente contiene elementos de artificialidad, por ejemplo respecto de la forma legal adoptada, y con frecuencia es considerada contraria al espíritu de las normas”<sup>6</sup>.*

El cambiante entorno empresarial y el incremento de conductas abusivas han forzado a muchos países a modernizar sus ordenamientos tributarios y a incorporar medidas concretas anti-abuso, con la intención de prevenir o sancionar los comportamientos abusivos de las multinacionales. Dichas normas están divididas en dos grupos: cláusulas anti abuso generales y las específicas. Las cláusulas anti abuso específicas (SAARs de acuerdo con sus siglas en inglés) pretenden combatir un comportamiento abusivo particular mediante la denegación de determinados beneficios en las condiciones establecidas. Estas cláusulas son de naturaleza legal, y pueden ser desarrolladas de distintas formas: reglas sobre precios de transferencia, normas sobre sociedades extranjeras controladas (CFC en sus siglas en

---

<sup>6</sup> La definición de evasión fiscal es la obtenida en el glosario tributario del IBFD, disponible en: [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org) (traducción propia).

Como ejemplos de evasión fiscal podemos incluir la localización de activos en jurisdicciones offshore, la conversión de ingresos en ganancias no tributables o de baja tributación, la distribución de los ingresos entre otros contribuyentes con un tipo marginal menor, la división de las actividades de negocio para evitar el registro IVA así como arrendamientos o acuerdos de lease-back para aprovechar de una deducción de cuota soportadas anteriores.

inglés), requisitos sobre el beneficiario efectivo tanto en los tratados internacionales como en las normas domésticas, normas de subcapitalización y muchas otras. Por su parte, una GAAR es una norma destinada a luchar contra los comportamientos abusivos de elusión fiscal de los contribuyentes sin estar adaptadas a transacciones específicas. Las GAAR han evolucionado en algunos países a partir de pronunciamientos jurisprudenciales, y han pasado a estar muy difundidas a través de disposiciones legales tanto en los ordenamientos jurídicos continentales como los de *common law*. Pueden ser definidas así:

*“Una medida anti abuso, generalmente incluida en una norma de derecho positivo, que proporciona criterios de aplicación general, es decir, que no está orientada a obligados tributarios o transacciones específicas, sino a combatir situaciones de aparente elusión fiscal”<sup>7</sup>.*

Las GAAR permiten a las administraciones tributarias y a los jueces dejar de lado la forma jurídica de una transacción si ésta no corresponde con su sustancia económica o es inexistente. Igualmente les permite determinar la responsabilidad de los obligados tributarios si una transacción o acuerdo concreto no tuvo lugar. Inevitablemente, como fue correctamente apuntado por Masui,<sup>8</sup> los jueces juegan un papel importante en la interpretación y en la construcción del derecho, y esto es especialmente visible en la aplicación de las normas anti abuso, que pueden ser de naturaleza genérica y requieren una interpretación teleológica y no únicamente formal. *“Aunque los jueces tomen decisiones en el contexto de cada caso, sus decisiones, inevitablemente, moldean la política fiscal en sentido amplio. Sin embargo, lo hacen sin participar en la batalla política de la formulación del derecho”*. El papel de los jueces y el poder discrecional atribuido a los funcionarios públicos con las GAAR puede dotar de inseguridad jurídica al sistema, lo que no es bien aceptado por el público y desincentiva a muchos países a introducir GAARs.

---

<sup>7</sup> La definición de GAAR es la obtenida en el glosario del IBFD, disponible en [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org) (traducción propia). Más sobre la definición de GAAR en J.Prebble y Z.Prebble, *Comparing the General Anti-Avoidance Rule of Income Tax Law with the Civil Law Doctrine of Abuse of Law*, Bulletin for International Taxation, 2008, pp.151-170, 2008.

<sup>8</sup> MASUI, YOSHIHIRO, *The Responsibility of Judges in Interpreting Tax Legislation: Japan's Experience*, Osgoode Hall Law Journal 52.2 (2015) : 491-512, p.493.

Por tanto, la aceptación de las GAAR y sus efectos son debatibles. Como fue observado por C. Silvani,<sup>9</sup> los defensores de las GAAR las consideran como “antibióticos de amplio espectro”<sup>10</sup>, que deberían ser capaces de luchar contra la elusión fiscal. Mientras que otros, incluido C. Silvani, cuestionan si “este antibiótico debería ser prescrito a cada país y si tendría las mismas consecuencias y efectos secundarios en cada uno de ellos”.

Más adelante en este artículo reflexionaremos acerca del debate general sobre las cuestiones asociadas con la introducción de una GAAR, sus argumentos y principios de buenas prácticas que Kazajistán, como ejemplo de estado joven y en vías de desarrollo, podría tener en cuenta en la introducción de una GAAR. Así, en esta primera parte del artículo, los autores examinarán con más detenimiento la falta de seguridad asociada con las GAAR y los efectos que pueden tener en un estado en desarrollo. En la segunda parte del artículo se analizará el status quo actual de Kazajistán para evaluar si existe la necesidad de una GAAR en el país. La tercera parte abordará el borrador de GAAR propuesto, y lo evaluará aplicando los principios formulados sobre la efectividad y éxito de una GAAR, a partir de las experiencias del Reino Unido, India y la UE, y aportarán recomendaciones sobre posibles mejoras de la cláusula GAAR propuesta en Kazajistán. Por último, el cuarto apartado concluirá sobre el futuro de una posible GAAR en Kazajistán.

### 1.1 GAAR y problemas de inseguridad jurídica

Las primeras formas de GAAR aparecieron alrededor de los inicios del siglo XX: El primer país en adoptar una GAAR en su derecho positivo fue Australia en 1915, acción que fue repetida por los Países Bajos en 1924<sup>11</sup>. En el mismo periodo, las primeras doctrinas jurisprudenciales tendentes a combatir la elusión fiscal, de forma similar a como lo hacían las GAAR positivizadas, fueron formuladas en los Estados Unidos en el caso *Gregory*

---

<sup>9</sup> Así lo afirma C. SILVANI, *IFA Research Paper: GAARs in Developing Countries*, 2013, p.5.

<sup>10</sup> C. SILVANI hace referencia en su trabajo a *MacNiven v Westmoreland Investments Ltd* [2001] UKHL (Cámara de los Lores del Reino Unido) 6 p. 49.

<sup>11</sup> K. NAKAYAMA, *GAAR in Asian countries. Presentación para el cuarto IMF-Japan High Level Tax Conference for Asian Countries*, 2013, p.5.

en 1935<sup>12</sup>. Por su parte, en el Reino Unido la GAAR fue promulgada mucho después –la doctrina jurisprudencial fue aceptada en 1982 con la formulación del principio *Ramsay*<sup>13</sup> y no fue hasta 2013 cuando, después de largos debates y estudios exhaustivos, se introdujo una GAAR en forma de norma legal<sup>14</sup>. Hasta 1982 la interpretación de la Ley y las decisiones judiciales en el Reino Unido, y de manera extensible en Australia y Canadá,<sup>15</sup> fueron controladas por la doctrina sentada en el caso *Duke Westminster*, en el que se requirió una “interpretación literal y estricta” de la Ley,<sup>16</sup> lo que no permitía la inacción de los jueces ante conductas abusivas<sup>17</sup>.

La doctrina tributarista ha manifestado diversas opiniones acerca del papel de las GAAR: mientras unos piensan que las GAAR son una necesidad fundamental para asegurar el sistema legal de un país, otros creen que lleva a desvirtuar el imperio de la Ley<sup>18</sup>.

Así, en opinión de Unger, las GAAR, que son un ejemplo de norma con alcance indefinido, y en las que la intención del legislador que se incorpora en ellas puede ser muy amplia tanto en su naturaleza como en su aplicación, requieren un razonamiento jurídico y un criterio de interpretación teleológicos<sup>19</sup>. Por tanto, la aplicación de las GAAR, especialmente a través de la jurisprudencia, supone la interpretación y aplicación de los mismos principios previstos en las normas a diferentes hechos y situaciones, al tiempo que la interpretación de dicha regla puede depender de los hechos que se tengan en consideración (donde algunos

---

<sup>12</sup> Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935)

<sup>13</sup> See W.T. RAMSAY v. IRC, EILBECK (Inspector de Hacienda) V. RAWLING, [1982] A.C. 300 y IRC v. *Burmah Oil Co. Ltd.*, [1982] S.T.C. 30, H.L. (Sc.)

El principio básicamente requería la consideración de la transacción y de su resultado en el contexto de una serie de acciones, y no únicamente del acto particular entendido de forma separada.

<sup>14</sup> Un breve repaso histórico de la GAAR legal del Reino Unido en J. FREEDMAN, *Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance*, University of Oxford Legal Research Paper Series, Paper No xx/2014, Asia Pacific Tax Bulletin, 2014.

<sup>15</sup> Para un mayor desarrollo sobre la legislación anti abuso en Canadá, véase WILLIAM I. INNES, PATRICK J. BOYLE, JOEL A. NITIKMAN, *The Essential GAAR Manual: Policies, Principles and Procedures*. CCH Canadian Limited, 2006.

<sup>16</sup> F. VANISTENDAEL, *vid. supra* nota 5, p.25.

<sup>17</sup> Esta cuestión será tratada posteriormente en el apartado 3.3.

<sup>18</sup> Para mayor profundidad sobre esta idea, véase R.M. UNGER, *Law in Modern Society*, y también A.V. DICEY, *Introduction to the study of the law of the constitution*.

<sup>19</sup> Más sobre esta teoría de cláusulas abiertas en la normativa e interpretación teleológica en R.M. Unger, *Law in Modern Society*, pp.194-195.

pueden ser deliberadamente omitidos), y la experiencia y el entendimiento de la regla por el funcionario de la Administración tributaria o el juez encargado (cuyo criterio puede variar de uno a otro), pudiendo el efecto combinado de estos factores llevar potencialmente a la incoherencia e inseguridad jurídica<sup>20</sup>. Este principio general fue abordado por Unger en su obra "Law in Modern Society", en la que como parte de su trabajo evalúa críticamente la utilización de cláusulas abiertas en la legislación, razonamiento jurídico teleológico y justicia sustantiva, que en opinión de Unger puede llevar a desvirtuar el principio de legalidad como tal.

*"El razonamiento jurídico teleológico y la justicia informal pueden también causar problemas al ideal de generalidad. El abogado con orientación normativa insiste en que parte de la interpretación de una norma es elegir la manera más eficiente para la consecución de los fines que a ésta se asignen. Pero dado que las circunstancias a las que las decisiones están relacionadas cambian, y el entendimiento del que toma las decisiones sobre las opciones disponibles varía, así debemos interpretar las normas. La inestabilidad de este resultado se incrementará con las variaciones de las políticas adoptadas y con la variabilidad del problema en cuestión a resolver. Así, la propia noción de estabilidad del ámbito de derechos individuales y obligaciones, inseparable del ideal de imperio de la Ley, se verá erosionada"*<sup>21</sup>.

Mientras que Unger no aplica expresamente sus teorías al Derecho tributario, consideramos que su teoría es especialmente apropiada para el Derecho tributario y respecto de su aplicación a las cláusulas GAAR. Una opinión similar a la de Unger fue manifestada previamente por A. V. Dicey,<sup>22</sup> quien afirmó que "el imperio de la Ley exige el predominio absoluto de la norma como contraposición del poder arbitrario",<sup>23</sup> y fue posteriormente apoyado por otros estudiosos en el contexto concreto del Derecho

---

<sup>20</sup> Ibid. p. 196.

<sup>21</sup> Ibid. p. 196 (traducción propia).

<sup>22</sup> Véase A.V. DICEY, *Introduction to the study of the law of the constitution*, 1<sup>st</sup> ed. Publicado en 1885, y vuelto a publicar posteriormente, fragmento de la octava edición.

<sup>23</sup> Afirmación de A.V.DICEY en R.PREBBLE y J.PREBBLE, *Does the use of General Anti-Avoidance Rules to combat tax avoidance breach principles of the rule of law?*, Victoria University of Wellington Legal Research Papers, Paper No 8/2012, Vol. 2, Issue No 2, 2012, p. 22.

tributario. Así, J. Ruz<sup>24</sup> concluyó que “En el contexto actual, lo más importante (...) es que la Ley debería ser capaz de guiar a la gente. Para guiar a la gente, las leyes deben tener una claridad relativa y su aplicación ser relativamente seguras, de otro modo, nadie sabrá qué está permitido y qué prohibido”<sup>25</sup>.

Como fue apuntado por J. Prebble, la seguridad jurídica es la expectativa básica que los ciudadanos exigen al legislador. Aunque en general los gobiernos intenten afianzar la seguridad jurídica, la formulación de GAARs hace que sea menos factible,<sup>26</sup> pues según este autor, para que una GAAR sea efectiva tiene que ser obligatoriamente incierta,<sup>27</sup> siendo éste uno de los principales argumentos en contra de su uso.

*“Si tal regla intentara definir la elusión fiscal con total certeza, los evasores encontrarían pronto estrategias que caerían fuera de la definición. Las normas específicas son las más abiertas a la elusión, así, a una norma general anti abuso debe, efectivamente, ser general para evitar la elusión y tener un efecto disuasorio”.*

## 1.2 GAAR y países en vías de desarrollo

El equilibrio en la combinación del nivel de seguridad jurídica necesaria en un ordenamiento, con el poder discrecional que debe darse a las administraciones tributarias es importante para todos los países<sup>28</sup>. Esta cuestión es especialmente perceptible y de especial relevancia en la práctica en los países en desarrollo, donde el sistema judicial y la educación, conjuntamente con la experiencia de los jueces en materia tributaria, puede ser significativamente inferior que en los países desarrollados y consecuentemente la influencia negativa de las GAAR puede actuar<sup>29</sup>. La

---

<sup>24</sup> Véase J.RAZ, *The rule of law and its virtue, in the authority of law: essays on law and morality*, (2d ed. 2009).

<sup>25</sup> La afirmación de RAZ fue recogida por J. PREBBLE y R.PREBBLE y recuperada para dicho artículo incluido en *Does the use of General Anti-Avoidance Rules to combat tax avoidance breach principles of the rule of law?*, Victoria University of Wellington Legal Research Papers, Paper No 8/2012, Vol. 2, Issue No 2, 2012, p.22.

<sup>26</sup> Ibid, p.22.

<sup>27</sup> Véase J.PREBBLE y Z.PREBBLE, *Comparing the General Anti-Avoidance Rule of income tax law with the civil law doctrine of abuse of law*, Bulletin for International Taxation, 2008, p.156.

<sup>28</sup> J.Freedman, *supra* nota 14, p.167.

<sup>29</sup> Silvani, *supra* nota 9, p.6.

opinión es que si las GAAR funcionan inadecuadamente pueden socavar la estabilidad del sistema legal desde la óptica de los inversores y, con ello, afectar negativamente el flujo de inversiones en dicho país<sup>30</sup>. Puede haber también casos en los que, en determinados países en desarrollo, especialmente aquéllos que no funcionan como democracias desarrolladas en su totalidad, los poderes de la Administración tributaria puedan ser abusivos y usados como instrumento coercitivo en contra de oponentes políticos o empresarios que no quieran cooperar con los intereses económicos de individuos influyentes que estén en el poder y puedan influir en las acciones de la Administración tributaria y órganos del Estado<sup>31</sup>.

C. Silvani ha analizado en profundidad si las diferencias existentes entre países desarrollados y en vías de desarrollo puede influir en el funcionamiento de las GAAR, y su conclusión fue afirmativa, y así debería tenerse en cuenta a la hora de decidir si implementar una GAAR en un país en vías de desarrollo y cómo aplicarla si ya ha sido introducida<sup>32</sup>. La principal inquietud manifestada por Silvani es *“si las autoridades tributarias son realmente capaces de manejar la cláusula anti abuso”* en países en desarrollo y *“si el sistema legal de los países ofrece suficientes garantías en contra del mal uso de las reglas anti abuso por parte de las autoridades tributarias”*<sup>33</sup>.

En su trabajo apunta que el uso de las SAAR, y no las GAAR, puede ser solución más equilibrada (*“balanced solution”*) para países en desarrollo, dado que las GAAR puede servir como un arma temible (*“formidable weapon”*<sup>34</sup>) en manos de la Administración tributaria y los jueces, por lo que su introducción debe ser manejada con cuidado (*“must be handled with care”*)<sup>35</sup>. Además, también comenta que la GAAR puede tener éxito en un país en desarrollo suponiendo la madurez de las autoridades que la gestionen.

---

<sup>30</sup> Véase, por ejemplo, la presentación de BSR and Company, “General Anti-Avoidance Rules”, 2012.

<sup>31</sup> El problema de la corrupción y las GAAR ha sido también tratado por C. Silvani, que resumió sus distintos puntos de vista en la materia respecto de varios países en desarrollo. Vid. supra nota 9, p.68-69, 83.

<sup>32</sup> Vid. supra nota 9, p.6.

<sup>33</sup> Ibid. p.59 (traducción propia).

<sup>34</sup> Ibid, p.61 (traducción propia).

<sup>35</sup> Ibid, Abstract (traducción propia).



Así, uno de los argumentos en contra del uso de una GAAR en un país en desarrollo es la inseguridad que puede conllevar debido a la baja capacidad de las autoridades para invocar dicha cláusula GAAR sólo en los casos apropiados, y por la frecuente incapacidad del legislador de asegurar que la GAAR proporciona mecanismos de salvaguarda que limiten la discrecionalidad de las autoridades tributarias.

Otro argumento en contra de introducir una GAAR en un país en desarrollo es el referente a la relación potencial entre inseguridad y el impacto que puede tener en el crecimiento económico general de dicho país. Aunque Silvani señala que no existen datos empíricos que confirmen la influencia de las GAAR en los flujos de inversión en los países, en particular que midan si existe un impacto negativo, sigue habiendo preocupación acerca de esta influencia negativa en decisiones de inversión<sup>36</sup>.

Al mismo tiempo, Silvani observa que las GAAR establecidas en las leyes pueden ser menos perjudiciales y menos impredecibles que las doctrinas jurisprudenciales anti abuso, dado que las normales legales suelen estar dotadas de un mayor detalle y contener procedimientos administrativos más estrictos que las autoridades tributarias deberán seguir cuando quiera aplicar una GAAR<sup>37</sup>.

Asimismo, Silvani analiza que a pesar de la idea aceptada de que las GAAR aportan inseguridad, no existiría una respuesta exacta y generalizable a la pregunta de si las GAAR tendrán estos efectos en cada jurisdicción particular y, por ello, no ser introducidas. En opinión del autor de este artículo, el grado y probabilidad de inseguridad jurídica puede variar entre los distintos estados y dependerá fundamentalmente de la amplitud de ámbito de aplicación con que la GAAR sea redactada, si se trata de una regla de reducido margen de aplicación o de alcance más general, y del modo en que sea aplicada *de facto*.

La posición de Silvani es compartida por J. Freedman, que cree que las GAAR establecidas en leyes aportarán mayor seguridad jurídica al ordenamiento comparadas con las interpretaciones teleológicas más libres

---

<sup>36</sup> Ibid, p.62-63.

<sup>37</sup> Ibid, p.63.

("of latitude") de las normas tributarias en general que pueden realizar los tribunales, ya que las GAAR positivizadas introducen límites para su interpretación así como para los tipos de operaciones que están cubiertas por dicha legislación anti abuso y si deberían o no ser aplicadas<sup>38</sup>.

*"Una vez nos separamos de la interpretación literal, la discrecionalidad que queda a los tribunales significa que una cierta inseguridad está presente de todas formas. En la ausencia de una GAAR, los tribunales pueden verse tentados a extender la interpretación de la fórmula jurídica ante la que se encuentran, mientras que si existe una GAAR redactada con cuidado estarán más inclinados a interpretar la legislación de manera más amplia pero atendiendo a la GAAR como guía sobre si debería estar sujeta a dicha norma anti abuso. En este sentido, una GAAR podría, efectivamente, incrementar la seguridad jurídica".*

Mientras que el debate sobre la seguridad o no de las GAAR continúa, los países en desarrollo siguen luchando contra las pérdidas de potenciales ingresos fiscales provocadas por las conductas evasivas, y empiezan a preocuparse menos por lo atractivo de sus sistemas y de su imagen favorecedora de inversiones, comenzando a fortalecer su arsenal de normas anti abuso con GAARs<sup>39</sup>. En general, los países en vías de desarrollo son más propicios para la elusión fiscal que las naciones desarrolladas, dada la diferencia de capacidad legal y administrativa existente, así como la experiencia y los recursos disponibles para desvelar las prácticas elusivas<sup>40</sup>. Además, la pérdida de ingresos fiscales por prácticas de elusión es más evidente en las economías emergentes<sup>41</sup>.

Así, a juicio de W. Schon, algunos países en desarrollo, al introducir una GAAR, no deberían preocuparse acerca del atractivo de sus sistemas en absoluto, pues los inversores seguirán invirtiendo de todas formas, haya GAAR o no. Como resume C. Silvani, algunos investigadores también son de la opinión de que el mercado y las condiciones económicas, junto con los recursos naturales y de mano de obra, son los factores que motivan la

---

<sup>38</sup> J. FREEDMAN, supra nota 14.

<sup>39</sup> Véase la reciente experiencia de Brasil, China e India, tal como resume Silvani.

<sup>40</sup> Como sintetizó C. SILVANI, supra nota 9, p.5.

<sup>41</sup> Ibid. p.5, la visión expresada por la OCDE en el Proyecto BEPS.

mayor inversión en ciertos países, más que el régimen fiscal por sí solo,<sup>42</sup> y por tanto, dichos países no deberían estar preocupados por si una GAAR tendrá influencia en el nivel de inversiones, e introducirla si existe la necesidad de hacerlo.

J. Freedman hace un comentario útil respecto de la introducción de las GAAR en estados en desarrollo. Entiende que las GAAR deberían estar diseñadas para ajustarse al contexto jurídico específico de cada ordenamiento<sup>43</sup>. En otras palabras, la GAAR deberían tener en cuenta la manera en la que la legislación tributaria ha sido formulada, los métodos usados para su redacción y los enfoques interpretativos usados por los tribunales. Además, observa que los recursos disponibles para la Administración tributaria también deberían tenerse en cuenta a la hora de diseñar las garantías apropiadas para los contribuyentes.

A nuestro juicio, es importante observar que el debate seguridad-inseguridad jurídica desvía la atención de una cuestión crucial, cual es en qué medida debería la elusión fiscal ser sancionada o tolerada en el sistema fiscal. La GAAR como norma debería aplicarse para permitir a las autoridades interpretar la legislación de acuerdo con la sustancia económica subyacente de las transacciones desarrolladas por las partes. Será evidente que donde los contribuyentes, con la intención de obtener beneficios fiscales, realicen y construyan transacciones legalmente complejas para alcanzar dicha meta, es porque están interesados en conseguir los beneficios contemplados, ya que el ordenamiento les permite beneficiarse de ellos. La norma GAAR interviene como elemento potencialmente impredecible en el ordenamiento jurídico y tributario, lo que puede crear nerviosismo al contribuyente respecto de la posibilidad de que la estructura jurídica que con tanto cuidado han construido pueda ser levantada y dejada de lado por los inspectores de hacienda que ignorarán su "pericia artística" y, por el contrario, cuantificarán la responsabilidad tributaria de acuerdo con la sustancia económica.

---

<sup>42</sup> Ibid, p. 65, mencionando a J. Li y K. Holmes.

<sup>43</sup> J. FREEDMAN, supra nota 14, p.167.

Por tanto, nos inclinamos por el punto de vista expresado por Schon y otros, que reconocen la existencia de argumentos que sugieren que los inversores prestarán atención a la existencia de normas GAAR, pero que si éstos vienen sin el objetivo de minimizar su responsabilidad fiscal a través de prácticas de elusión, acudirán de todos modos debido a otros factores más importantes de la economía en vías de desarrollo.

En conclusión, cuando consideramos la introducción de una GAAR en un país en desarrollo, el gobierno debería tener en mente que la GAAR puede causar preocupación, especialmente si se implementa y aplica de manera incorrecta. La cuestión de la inseguridad jurídica que la GAAR puede crear potencialmente deberá ser mitigada por las garantías construidas dentro de la regla GAAR.

El flujo de inversiones dependerá más de la existencia de factores económicos en el país más que en su política fiscal, siendo dichos factores los que atraen inversiones y, especialmente, la existencia de una Administración tributaria desarrollada y de fiar, así como del buen funcionamiento y la independencia del sistema judicial que impida el uso indebido de la GAAR. Al mismo tiempo, la GAAR puede ser la herramienta necesaria para apoyar el ordenamiento tributario del Estado y, en caso de que la elusión fiscal sea una práctica extendida, los países no deberían ser reacios a adoptar las medidas necesarias e introducir GAARs, aunque deberían ser cuidadosos en el diseño de dichas normas, teniendo en consideración el contexto jurídico de sus sistemas así como la capacidad de sus autoridades tributarias, y de los Tribunales que deberán manejar adecuadamente el uso de las GAAR.

## **2. Necesita Kazajistán una GAAR?**

Kazajistán es un ejemplo de país en desarrollo que no tiene aún una GAAR, pese al hecho de que ha habido distintos intentos de introducirla en el pasado<sup>44</sup>.

---

<sup>44</sup> El último intento tuvo lugar en 2013, Obtenido de la información proporcionada por la web oficial de la Asociación de Contribuyentes de Kazajistán.

Kazajistán sigue los principios del Sistema jurídico continental, y se considera que el único posible creador de una GAAR es el legislador. Basándonos en la entrevista de uno de los autores con Victor Thuronyi,<sup>45</sup> una cláusula general anti abuso fue introducida en antiguos proyectos de Ley en los años 90, pero fue eliminada gradualmente. Posteriores intentos han tenido lugar en 2008, en el proceso de redacción de la actual versión del Código de legislación fiscal,<sup>46</sup> sin embargo, como consecuencia de una decisión política del Primer Ministro, dicha norma no fue introducida en el ordenamiento tributario a pesar de la petición de la Administración tributaria de incluirla.

En este apartado analizaremos la situación actual en Kazajistán en lo que respecta a la elusión fiscal para analizar si el país necesita una GAAR. Primero atenderemos a las clases de SAAR que existen en Kazajistán y cómo funcionan, posteriormente elaboraremos un elenco de las operaciones abusivas que están teniendo lugar en su territorio y que quedan fuera del alcance de las medidas anti abuso empleadas actualmente, y por último consideraremos la situación en la región sobre el uso de las GAAR en los países vecinos. Basándonos en el estudio desarrollado, expresaremos nuestra opinión sobre si la creación de una GAAR en Kazajistán es un tema urgente o no.

## 2.1 SAAR en Kazajistán

Mientras que las autoridades tributarias de Kazajistán han fracasado en la introducción de una GAAR, sí han conseguido introducir SAARs dirigidas a solucionar varios casos de evasión fiscal. La ventaja de las SAAR es que establecen claramente los límites aceptables y no aceptables dentro de las conductas de optimización fiscal que pueden desarrollar los contribuyentes, mientras que las GAAR probablemente han fracasado en Kazajistán debido a la desventaja que provoca la inseguridad que pueden experimentar los obligados tributarios respecto de si las transacciones que han cerrado con el

---

<sup>45</sup> Experto del FMI a cargo de la redacción de anteriores versiones del ordenamiento fiscal de Kazajistán.

<sup>46</sup> Uno de los autores estuvo involucrado en este proceso en calidad de Experto Internacional propuesto por la Unión Europea al Ministerio de Finanzas de RK.

objetivo de reducir su carga fiscal serán impugnadas por las autoridades tributarias.

Algunos ejemplos de Cláusulas Específicas Anti-abuso en Kazajistán son las expuestas a continuación.

### 2.1.1 Reglas de sub-capitalización

Estas reglas limitan la deducibilidad de los intereses en aquellas compañías que estén excesivamente financiadas por deuda en vez de por aportaciones de capital de sus accionistas o partes vinculadas, con el objetivo de obtener un beneficio fiscal al crear un "escudo impositivo" ("*tax-shield*") a través del ahorro fiscal por intereses deducibles. Kazajistán aplica un concepto de deuda sobre fondos propios, limitando la deducibilidad de los intereses en función del ratio de dichas magnitudes, actualmente siendo éste 1/4, y para instituciones financieras 1/7.<sup>47</sup> La regla también incluye la inclusión de préstamos *back to back*, así como cualquier otro préstamo hecho por empresas *offshore*.

### 2.1.2 Reglas Anti Offshore

Estas reglas están destinadas a mitigar la planificación y la estructuración fiscal de transacciones a través de paraísos fiscales. Kazajistán tiene tres grupos de reglas de este tipo:

1. *Retenciones a cuenta a los pagos hechos a jurisdicciones offshore*,<sup>48</sup> que obligan a los obligados tributarios (pagador de la renta al paraíso fiscal) a retener el 20% del pago como impuesto al pago de servicios, sin importar el lugar donde los servicios sean prestados, cuando sean hechos a un paraíso fiscal. Existe una lista negra concreta (*black list*) publicada por el Gobierno de las jurisdicciones a las que se aplica este impuesto<sup>49</sup>.
2. *Regla de la sede de administración efectiva*,<sup>50</sup> que permite el trato a una compañía offshore como residente fiscal en Kazajistán y la hace sujeto

---

<sup>47</sup> Art. 103, Código Fiscal de RK.

<sup>48</sup> Art. 192(1), p. 4 en combinación con el Art. 194 del Código Fiscal de RK.

<sup>49</sup> Decreto del Ministro de Finanzas de la RK No. 595, de 29 de Diciembre de 2014, sobre Aprobación de la lista de Estados con regímenes fiscales preferenciales.

<sup>50</sup> Art. 189(5), Código Fiscal de RK.

pasivo de su renta mundial si está efectivamente administrada desde Kazajistán, siendo la definición de lugar de dirección efectiva la que sigue: "El lugar donde las reuniones de la verdadera autoridad (consejo de administración o autoridad similar) se desarrollan, donde la principal gestión (o) supervisión son desarrolladas, y donde las decisiones comerciales estratégicas que se requieren para la realización de las actividades de negocio de la persona jurídica se toman, será reconocido como la sede de administración efectiva (ubicación de la verdadera autoridad directiva)".

### 3. Reglas SEC (CFC rules)<sup>51</sup>

La regla permite asignar los ingresos de las sociedades offshore a sus accionistas de Kazajistán si, de acuerdo con su porcentaje de propiedad, el 10% o más de las acciones o los derechos de voto son detentados por un residente fiscal en Kazajistán (siendo aplicable tanto para personas físicas como jurídicas). En Kazajistán, el concepto usado es el de transparencia, más que el de distribución por dividendos. Los ingresos serán atribuidos y gravados como si lo fueran de los contribuyentes residentes<sup>52</sup>.

#### 2.1.3 Limitación de la compensación de pérdidas

Actualmente, Kazajistán únicamente tiene reglas parciales que previenen las transacciones abusivas con pérdidas. A diferencia de otros países que limitan las transferencias para compensar pérdidas en casos de cambio sustancial de propiedad o de actividad,<sup>53</sup> Kazajistán no ha articulado estas reglas. Dichas normas deberían combatir fusiones abusivas, en las que el único propósito es introducir una empresa vacía con pérdidas en otra con beneficios con el objetivo de utilizar dichas pérdidas de una sociedad totalmente diferente.

Sin embargo, Kazajistán introdujo previamente varias medidas que se desarrollan si la evasión es detectada por las autoridades fiscales, por ejemplo en usos de pérdidas diseñadas artificialmente a partir de derivados

---

<sup>51</sup> Art. 224, Código Fiscal de RK.

<sup>52</sup> Véase T.Balco y X.Yeroshenko para un análisis de la legislación CFC en Kazajistán, *A Critical Analysis of CFC Legislation in Kazakhstan: Practical Challenges and Legislative Issues*. European Tax Studies Review, Agosto 2014.

<sup>53</sup> Por ejemplo los siguientes países (la lista no es exhaustiva): Alemania, Australia, Austria, Canadá, Dinamarca, España, Estados Unidos, Francia, Irlanda, Italia, Méjico, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Reino Unido, Suecia, Suiza.

financieros para compensarlos contra los ingresos de explotación normales. Actualmente, el Código Fiscal exige que la asignación de pérdidas a diferentes entes se base en la naturaleza de dichas pérdidas y permite su compensación únicamente con ingresos de la misma naturaleza<sup>54</sup>. Reglas similares se han desarrollado para combatir determinadas transacciones abusivas, por ejemplo aquéllas que implica la transferencia de acciones en empresas extractoras<sup>55</sup>.

#### **2.1.4 Reglas de precios de Transferencia (Transfer Pricing Rules)**

La práctica de precios de transferencia suele ser usada para desplazar beneficios entre partes relacionadas, normalmente en la dirección de la parte que está sujeta a un tipo efectivo inferior. En muchos casos, el precio de transferencia, sin embargo, no significa necesariamente que el precio establecido sea erróneo o abusivo. De hecho, en muchas ocasiones, el precio de transferencia ha de ser fijado por las partes relacionadas, ya que no existe precio de mercado comparable para la transacción o servicio específico.

Las reglas de precios de transferencia permiten a las autoridades tributarias hacer ajustes a los precios cargados por empresas relacionadas a las transacciones entre ellas, si dichos precios no reflejan el de mercado y han sido manipulados debido a la especial relación entre ambas partes.

Kazajistán tiene una Ley especial que contiene todas las reglas y principios relevantes a efectos de precios de transferencia para los distintos impuestos, no únicamente para el Impuesto de Sociedades<sup>56</sup>. Con el propósito de determinar el precio de mercado, la Ley de precios de transferencia proporciona varios métodos de cálculo del precio que siga el criterio de *arm's length*. La Ley contiene específicamente los cinco métodos de la OCDE. Desarrolla más extensamente el método CUP, y para los restantes simplemente menciona su jerarquía de aplicación junto con definiciones breves, sin proporcionar guía sobre cómo aplicarlos. Esto

---

<sup>54</sup> Art. 136 en combinación con el Art. 137 Código Fiscal de RK.

<sup>55</sup> Art. 137, Código Fiscal de RK.

<sup>56</sup> Ley de la RL No.67-IV de 5 de julio de 2008 sobre Precios de Transferencia.



también es reflejo de la realidad, dado que en la práctica las autoridades tributarias son reacias a aceptar otros métodos distintos del CUP.

Además, los Tratados fiscales contienen previsiones destinadas a eliminar la doble tributación que surge como consecuencia de los ajustes por precios de transferencia,<sup>57</sup> a través de las adaptaciones correspondientes. Mientras que Kazajistán realiza frecuentemente ajustes primarios, no se tiene constancia de la realización de ajustes secundarios. Esto también es posible porque no se ha comunicado ningún ajuste primario hecho en el extranjero en relación con Kazajistán.

## 2.2 Ejemplos de estructuras de elusión fiscal en Kazajistán

Igualmente, existen diferentes estructuras de elusión fiscal que se aplican en Kazajistán, y que no entran dentro del ámbito de aplicación de las reglas especiales anti-abuso existentes, para las que debería implementarse una GAAR normativa. Como ejemplos de estructuras de elusión fiscal podemos encontrar los siguientes:

- Venta de acciones de una empresa a través de la negociación en la bolsa de valores. Esta estructura es usada con propósitos de eludir las ganancias de capital por las empresas mineras y de petróleo y gas. Las acciones de la empresa cotizan en la Bolsa kazaja justo antes de que la transacción tenga lugar, mientras que la venta ha sido negociada con anterioridad, habiéndose realizado la *due diligence* y concluido el contrato de compra-venta (SPA). Sin embargo, el acto final de venta se formaliza a través de la actuación en la bolsa, ocurriendo en un corto lapso de tiempo y siendo vendidas las acciones de la empresa en una única transacción.
- Compra de empresas con exceso de IVA soportado y fusión sucesiva con empresas con exceso de IVA repercutido.
- Compra de empresas con pérdidas compensables y fusión sucesiva con otras con beneficios significativos.

Durante la Novena conferencia de la Asociación de Contribuyentes de Kazajistán, los principios de las GAAR fueron discutidos en el contexto de la

---

<sup>57</sup> Art. 9 párrafo 2 de la mayoría de Tratados así como de los Modelos de Convenio de la OCDE y la ONU.

realidad de Kazajistán.<sup>58</sup> En dicha reunión fueron también mencionados los siguientes esquemas de elusión fiscal en el país:

- Adquisición de bienes y servicios de compañías artificiales (conocidas en el derecho Kazajo como “empresas falsas”) que den como resultado el incremento del IVA soportado y el decremento del IVA a pagar. El IVA repercutido por las empresas artificiales no será efectivamente transferido al gobierno nunca.
- Transacciones entre partes relacionadas, en las que una de ellas puede ser un empresario individual y la segunda una gran empresa. Dicha gran empresa puede adquirir bienes de tal empresario relacionado, manipular los precios y también aprovechar la deducción del impuesto de sociedades correspondiente, así como del tipo del 3% para el impuesto de la renta de los empresarios individuales.

En nuestra opinión ambos esquemas comentados ya estarían cubiertos por las reglas existentes. En el primer caso, las transacciones están incluidas en el concepto especial de Falso Empresario y su correspondiente regulación (tratado en el apartado 2.4 *infra*), y la segunda puede considerarse dentro de las Reglas de Precios de Transferencia. El problema con la segunda estructura es que las reglas vigentes de *transfer pricing* tienen únicamente un alcance limitado en lo que respecta a las transacciones nacionales y, por ello, requieren ser ajustadas.

La Administración tributaria ha intentado repetidamente cuestionar algunas de las transacciones ajenas al ámbito de aplicación de las SAAR a través de los Principios Generales del Derecho, pero de manera infructuosa, no pudiendo tampoco aplicar a dichos casos las SAAR existentes, para lo que deberían ser corregidas. La ventaja de la GAAR sería, claramente, que evitaría la necesidad de ajustar las SAAR cada vez que los contribuyentes encuentren una forma de sortearlas.

### **2.3 Doctrinas de Derecho Civil sobre el abuso del Derecho**

El Código Civil contiene varias cláusulas y principios que pueden ser considerados como principios anti abuso y anti elusión,<sup>59</sup> siendo la clave

---

<sup>58</sup> Noveno Congreso Tributario de Kazajistán.

conocer el alcance en el que pueden ser utilizadas para impugnar la evasión fiscal o la planificación fiscal abusiva dadas las limitaciones del Código Civil en su aplicación a estas materias.

La limitación puede entenderse existente debido al hecho de que el Código Civil,<sup>60</sup> establece en el artículo 1 párrafo 4, respecto a su ámbito de aplicación:

*"4. La legislación civil no será de aplicación a las relaciones crediticias basadas en el Derecho administrativo o a cualquier otra subordinación de una parte respecto de otra, incluyendo las relaciones tributarias y presupuestarias, salvo en lo establecido por otras Leyes".*

Por tanto, es cuestionable si estas doctrinas anti-abuso y contra la simulación pueden ser extrapoladas al Derecho tributario y ser aplicadas por las autoridades tributarias.

Podemos encontrar en el en el Código Civil de la RK las siguientes cláusulas y principios:

– *Principio de Buena fe*<sup>61</sup>

Cuando ejerzan sus derechos, los ciudadanos y personas jurídicas deben actuar razonablemente y con buena fe, cumpliendo con los requisitos legales, principios morales y ética empresarial. Esta cláusula enmarca un principio fundamental. Contiene la esencia de cómo deberían funcionar las empresas. Concretamente, el requisito de buena fe es muy importante pues, normalmente, la elusión fiscal conlleva una ruptura de dicho principio.

– *Prohibición del abuso del derecho*<sup>62</sup>

Éste es un principio de carácter más específico. En esencial, afirma que los contribuyentes no deberían aplicar la Ley de manera abusiva, incluso si dicha forma es correcta desde una óptica formal.

– *Anulación de las transacciones en casos de intentos de eludir la responsabilidad*<sup>63</sup>

---

<sup>59</sup> Nos gustaría expresar nuestra gratitud al Sr. Bakhytzhan Kadyrov por su contribución en la que perfila algunas de estas cláusulas en el borrador de su capítulo sobre Planificación Fiscal desde la perspectiva del Abogado Tributarista en el libro: Introducción a Derecho tributario en Kazajistán, editado por Tomas Balco y el CATRC team.

<sup>60</sup> Código Civil de la República de Kazajistán (RK), adoptado por el Consejo Superior de la RK el 27 de diciembre de 1994, disponible en.

<sup>61</sup> Art. 8(4), Código Civil de la RK.

<sup>62</sup> Art. 8(5), Código Civil de la RK.

Esta disposición establece que una transacción puede ser invalidada si fue concluida con la intención de evitar la responsabilidad ante terceros o ante el Estado, y la contraparte conocía o debía haber sabido dicha intención. Esta puede ser entendida como la principal cláusula anti-abuso contenida en la legislación. Concretamente, la afirmación "escapar de la responsabilidad ante terceros o el Estado" es importante porque una de las obligaciones ante el Estado es el pago de impuestos. Esta disposición anti-abuso ha sido invocada por las autoridades tributarias.

Mientras que este principio puede parecer claro, su aplicación práctica es compleja. Por ejemplo, la "intención" de evitar la responsabilidad no es fácil de probar. Además, el elemento cognitivo no es algo totalmente claro. Por último, la invalidación de la transacción puede ser difícil de ejecutar en la práctica.

– *Doctrina de actos simulados*<sup>64</sup>

Esta regla establece que una transacción puede ser invalidada si es simulada, es decir, si no pretende tener consecuencias legales o su intención es encubrir otro negocio jurídico.

Es posible que la doctrina de los actos simulados sea usada junto con la posibilidad de declarar inválidas las transacciones tendentes a evitar la responsabilidad tributaria por parte de los contribuyentes. En particular, la elusión fiscal puede conllevar la conclusión de acuerdos que son sustancialmente simulados, aunque puedan parecer correctos desde un punto de vista formal.

## **2.4 El concepto de falso empresario como único ejemplo de GAAR inspirada en el derecho penal, administrativo y tributario**

Es importante también mencionar el concepto de falso empresario, que está basado en el derecho penal y administrativo, y que se aplica a casos de operaciones fraudulentas y que pueden llevar a la anulación de dichas transacciones.

---

<sup>63</sup> Art. 158(3), Código Civil de la RK.

<sup>64</sup> Art. 160, Código Civil de la RK.

El enfoque usado actualmente por los órganos encargados de velar por el cumplimiento de la Ley es que, en lo referente a la identificación del comportamiento calificado como falso empresario, la policía financiera llevará a cabo una investigación que conduzca a un procedimiento penal contra las partes involucradas. Basándose en la decisión de los Tribunales penales, las partes podrán ser consideradas responsables de cometer actos delictivos de:

- Constitución (establecimiento o compra) de entidades, que puedan ser calificadas de falsas empresas<sup>65</sup>, o
- Realización de transacciones no destinadas a realizar actividad comercial alguna<sup>66</sup>.

En el caso de que el daño causado no alcanza el umbral concebido por el Código Penal las fuerzas de la autoridad podrán activar los procedimientos administrativos a los mismos efectos, alegando las mismas infracciones administrativas:

- Constitución (establecimiento o compra) de entidades, que puedan ser calificadas de falsas empresas,<sup>67</sup> o
- Realización de transacciones no destinadas a realizar actividad comercial alguna<sup>68</sup>.

Posteriormente, las autoridades podrán acudir a los procesos civiles correspondientes con el objetivo de que sea declarada la persona jurídica (falso empresario) como inexistente.

Este enfoque se usará cuando pueda ser probado que la personalidad jurídica fue creada en conflicto con las normas vinculantes de derecho civil relativas a la constitución de dichos entes. Por ejemplo, este podría ser el caso donde:

- La persona jurídica fuera constituida por una persona sin capacidad jurídica (persona muerta o discapacitada);

---

<sup>65</sup> Art. 215, Código Penal de la RK.

<sup>66</sup> Art. 216, Código Penal de la RK.

<sup>67</sup> Art. 154, Código Administrativo de la RK.

<sup>68</sup> Art. 154-1, Código Administrativo de la RK.

- La persona jurídica fuera constituida sin conocimiento de la persona que fue registrada como fundadora (casos de DNI, pasaporte y otros documentos de identidad robados, sin conocimiento de su propietario);
- La persona jurídica fue constituida en incumplimiento de otras obligaciones jurídicas que impidieran la creación de estas entidades.

Alternativamente, los organismos competentes pueden buscar la invalidez de las transacciones legales que fueran concluidas sin una finalidad empresarial.

Este enfoque puede ser usado en casos donde es imposible la invalidez de la persona jurídica, pero donde fue probado en los procesos penal o administrativo que las operaciones realizadas no tuvieron el objetivo de desarrollar una actividad empresarial sino, más bien, que fueron destinadas a defraudar a las contrapartes (falsos préstamos) o a causar daño al estado a través de conductas de fraude fiscal.

La anulación de la persona jurídica tendrá consecuencias de invalidez para todos los actos jurídicos que haya realizado desde el momento de su constitución. Esta invalidez tanto de actos como de transacciones jurídicas surtirá efectos desde el momento en que dichas operaciones fueran concluidas.

Posteriormente, las autoridades tributarias deberán dirigirse a los contribuyentes (contra partes), que participaron en dichas transacciones con el falso empresario, o aquéllos cuya intervención en las operaciones sin intención empresarial, debido a la anulación de estas transacciones de acuerdo con el derecho civil, puedan alegar la correspondiente invalidez de las consecuencias tributarias de las mismas.

Concretamente, los pagos realizados en relación con una transacción anulada se convertirán en gastos no deducibles<sup>69</sup> y también las declaraciones IVA hechas sobre la base de operaciones anuladas no serán consideradas válidas, y tanto la solicitud de devolución de IVA o el crédito por IVA soportado también serán inválidos<sup>70</sup>.

---

<sup>69</sup> Art. 115, Código Tributario de la RK.

<sup>70</sup> Art. 257, Código Tributario de la RK.

Estos son los enfoques actuales adoptados en Kazajistán para combatir los empresarios falsos y los fraudes que de ellos resulten, y que tienen como consecuencia jurídica la anulación de los actos jurídicos concluidos conectados con la correspondiente invalidez de dichas transacciones a efectos tributarios, lo que llevará a la no deducibilidad de gastos y a la pérdida del derecho a la devolución del IVA.

## 2.5 GAAR potencial y competitividad de Kazajistán n la región

La introducción de una GAAR en Kazajistán, constantemente pospuesta, debería también ser analizada en un contexto regional amplio. No hace mucho, Kazajistán se convirtió en miembro de la Unión Económica Euroasiática (UEE), junto con otros cuatro países de la región.<sup>71</sup> Mientras que los países deben cooperar teóricamente como parte de una unión económica, los países también compiten por los flujos de inversión. Claramente, Kazajistán deberá competir por estas inversiones y por el desarrollo de su economía con un gigante competidor como Rusia. Respectivamente, Kazajistán intenta preservar su ambiente empresarial y el atractivo para los inversores para competir también con otros miembros y países vecinos de la región de Asia Central, incluida Mongolia. Así, debemos analizar brevemente si la introducción de una GAAR puede entenderse como una potencial amenaza que erosione el atractivo del sistema fiscal de Kazajistán en comparación con los otros Estados miembros, a pesar de que esta preocupación no haya sido declarada públicamente.

Basándonos en el estudio que hemos realizado para redactor este artículo, actualmente no existen GAARs con forma de ley en los ordenamientos tributarios de otros Estados miembros ni en países vecinos.

Sin embargo, en Rusia se han venido desarrollando en los últimos 15 años varias doctrinas jurisprudenciales para combatir estructuras de elusión fiscal<sup>72</sup>. Entre ellas encontramos las siguientes corrientes judiciales:<sup>73</sup> el

---

<sup>71</sup> La Unión Económica Euroasiática se constituyó el 1 de enero de 2015 entre Kazajistán, Armenia, Bielorrusia, Kirguizistán y Rusia.

<sup>72</sup> Véase D. VINNITSKIY, *Tax Planning and Abusive Practices in Domestic and International Tax Law: the main trends in the development of legislative and judicial doctrines*.

principio de Buena fe del contribuyente,<sup>74</sup> enriquecimiento o beneficios tributarios injustos,<sup>75</sup> criterio de sustancia (o realidad) sobre la actividad económica,<sup>76</sup> teoría del abuso del derecho<sup>77</sup> y de transacciones desarrolladas en violación del ordenamiento,<sup>78</sup> estando las últimas dos basadas en disposiciones del Código Civil.

En la siguiente tabla podemos observar el desarrollo de Inversiones Extranjeras Directas (FDI en sus siglas en inglés) en Rusia con referencia a la introducción de doctrinas anti-elusión.

### Volumen de FDI en Rusia en los años 1998-2013<sup>79</sup>

	En millones \$/año	Doctrinas GAAR
1995	2.065	
1996	2.579	
1997	4.865	
1998	2.761	
1999	3.309	
2000	2.714	
2001	2.748	Doctrina de la Buena fe
2002	3.461	
2003	7.958	
2004	15.444	
2005	15.508	

<sup>73</sup> Véase Ibid. y Y. IGOSHINA, *GAAR as an instrument to regulate international taxation*, *Economy and Law*, No. 07-08 2015, (El encabezado del artículo y de la revista han sido traducidas del ruso al inglés).

<sup>74</sup> Véase la Determinación del Tribunal Constitucional No. 138-O de 25 de julio de 2001, a raíz de un recurso del Ministerio Ruso de Impuestos y Tasas para la clarificación del Decreto del Tribunal Constitucional de dicho país de 12 de octubre de 1998 sobre la constitucionalidad del punto 3 del artículo 11 de la Ley sobre "Bases del ordenamiento tributario en la República Federal" y del Decreto del Tribunal Constitucional No. 3 de 20 de febrero de 2001, concerniente en este caso a la constitucionalidad de los párrafos segundo y tercero del punto 2 del artículo 7 de la "Ley federal del Impuesto del Valor Añadido" en conexión con la reclamación de la Sociedad anónima "VOSTOKNEFTRESURS"

<sup>75</sup> Resolución del Pleno de la Corte Suprema de Arbitraje de la República Federal No. 53 de 12 de octubre de 2006, sobre "Evaluación por los tribunales arbitrales del derecho de los contribuyentes a los beneficios fiscales"

<sup>76</sup> Resolución de la Presidencia de la Federación Rusa No. 9299/08 de 11 de noviembre de 2008 respecto del caso de la sociedad anónima "Kestroy 1".

<sup>77</sup> Art.10 del Código Civil de la República Federal Rusa.

<sup>78</sup> Art.169 del Código Civil de la República Federal Rusa .

<sup>79</sup> Los datos han sido obtenidos de la web del Banco Mundial, disponibles en: <http://data.worldbank.org/indicator/BX.KLT.DINV.CD.WD>.



2006	37.595	Enriquecimiento injusto
2007	55.874	
2008	<b>74.783</b>	Abuso del Derecho
2009	<b>36.583</b>	
2010	43.168	
2011	55.084	
2012	50.587	
2013	<b>69.219</b>	
2014	22.857	

El crecimiento de los flujos de inversión en Rusia no manifiesta ninguna reducción significativa en las inversiones que sea reseñable en el inicio de la década del 200 y que pueda ser conectado con las GAAR. En 2009 existe una disminución drástica que podría ser debido a la introducción de la doctrina sobre el abuso del Derecho que fue establecida en Rusia en 2008. Sin embargo, no compartimos esta opinión y creemos que las FDI, que han sido calculadas con referencia a los activos de inversión extranjera, reflejan también los activos subyacentes. Se puede apreciar un incremento fuerte de FDI en 2008 y una disminución posterior en 2009, que también corresponde con el precio del petróleo, cuando pasó de alcanzar un precio de 200\$ el barril justo antes de la crisis y cayó súbitamente a 50 \$ por barril después de la crisis financiera.

Además, mientras que los inversores con intención de practicar la elusión fiscal tuvieron en consideración una disposición GAAR, para muchos otros la introducción de estas doctrinas también implicaban reforzar el poder y la independencia de los Tribunales, que deberían implicar un crecimiento del grado de madurez del sistema legal y judicial y del papel de las normas. Esto debería favorecer inversores que tengan un horizonte a largo plazo y no aquéllos que vayan únicamente a obtener un beneficio a corto plazo.

Por tanto, mientras que algunos mantienen el argumento de que las GAAR tienen una influencia negativa sobre las FDI, consideramos que deberíamos tomar el ejemplo ruso como punto de referencia, lo que nos lleva a coincidir con la lógica expresada anteriormente. Cualquier debate adicional requeriría, sin embargo, un análisis económico apropiado.

Entendemos que es difícil medir la influencia indirecta de las GAAR sobre la inversiones, como ya fue correctamente apuntado por Silvani, pues sería posible calcular el incremento directo de la recaudación debido al funcionamiento de la GAAR pero, por el contrario, no sería fácil determinar qué inversión adicional y qué volumen de recursos tributarios que se recibirían, si los hubiera, en caso de que no se aprobara GAAR alguna. Junto a esto, el caso de Rusia podría ser el ejemplo de un país que, de acuerdo con la opinión de Schon, continuaría recibiendo inversiones de todas maneras, sin importar los cambios en el ordenamiento jurídico siempre que estos se mantengan dentro de lo razonable.

También en Bielorrusia la práctica demuestra que las autoridades tributarias encuentran la manera de impugnar algunas transacciones pese a la ausencia de una GAAR. Por ejemplo, pueden recurrir los contratos concluidos por empresas nacionales con no residentes que no presenten la declaración de impuestos en su Estado de residencia. Si se comprueba que el no residente es un delincuente o es una empresa disuelta, las autoridades tributarias podrán tratar los pagos transferidos hacia dichas sociedades extranjeras como ingresos de la sociedad doméstica y aplicar los tributos y las sanciones correspondientes.<sup>80</sup>

Por tanto, dado que otras grandes economías de la región ya han empezado a aplicar doctrinas jurisprudenciales para combatir la elusión fiscal, creemos que Kazajistán dejará de ser un innovador una vez que introduzca una disposición GAAR en el Código Tributario, y asumiendo su correcto funcionamiento, esto no debería perjudicar el atractivo de su sistema fiscal sino que, por el contrario, podría inspirar a otros Estados miembros de la UEE y también a otros países de la región para hacer lo mismo.

La existencia de un comportamiento fiscal abusivo que no pueda ser abordado ni por las SAAR ni por las doctrinas de derecho civil debería, en nuestra opinión, llevar de manera indubitada a la introducción de una GAAR en Kazajistán. Al mismo tiempo, estamos de acuerdo en que la introducción de dicha GAAR debería basarse en las mejores experiencias prácticas, y tener en cuenta que Kazajistán es un país en desarrollo, donde ni los entes

---

<sup>80</sup> Extraído del KPMG Global Corporate Tax Handbook, 2014

de la administración ni los tribunales tienen experiencia en este tipo de interpretaciones teleológicas de las normas, y pueden no estar preparados para manejar esta circunstancia y, por ello, la GAAR debería contar con las garantías necesarias para asegurar el cumplimiento del imperio de la Ley en dicho Estado.

En el próximo apartado revisaremos la redacción anteriormente propuesta para la GAAR en Kazajistán, para identificar sus deficiencias y sugerir mejoras potenciales basadas en la experiencia de otros países y de estudios realizados por académicos y grupos de investigación extranjeros.

### **3. Estudio de la GAAR propuesta en Kazajistán**

#### **3.1 Evaluación de las propuestas de GAAR en Kazajistán**

La redacción originaria de la GAAR, que ha sido publicada, fue planteada dentro de las propuestas de modificación del Código Fiscal de septiembre de 2013. El proyecto de disposición del artículo 556-1 tenía la siguiente redacción:

*“Artículo 556-1. Prevalencia de la sustancia económica sobre la forma en la aplicación del control tributario.*

*Cuando se descubra (en el curso de una inspección fiscal) supuestos de actuaciones (obligaciones) por un contribuyente (inspector de hacienda) o grupo de contribuyentes (inspectores) en transacciones u operaciones comerciales que no tengan un sentido económico y que conlleven una disminución de su responsabilidad tributaria, las autoridades tributarias deberán determinar la obligación fiscal de dichos sujetos pasivos (inspectores de hacienda) sin tener en consideración dicha acción, transacción u operación comercial. Un elenco de acciones transacciones u operaciones comerciales típicas que no tienen sentido económico y que resultarían en una disminución de la obligación tributaria deberán ser establecidas por el Gobierno de la República de Kazajistán, basándose en las recomendaciones del Consejo Consultivo sobre Asuntos Fiscales”<sup>81</sup>.*

---

<sup>81</sup> Traducción propia de la no oficial realizada al inglés por D. Bakhytzhán Kadyrov, Socio en Morgan Lewis's Business and Finance Practice en Almaty y también Representante del Grupo de Trabajo en materia fiscal de la Cámara Americana de Comercio en Almaty, Kazajistán.

Durante los meses de verano de 2014 una nueva versión de la posible cláusula GAAR circuló por Kazajistán. Esta versión dice así:

*"Artículo 556-1. En referencia a las inspecciones de hacienda, la sustancia prevalece sobre la forma.*

*Las autoridades que lleven a cabo inspecciones fiscales deberán ignorar cualquier acto u omisión por parte del contribuyente o grupo de éstos, incluyendo cualquier negocio u otra transacción, donde dicha acción u omisión (a) carezca de sustancia económica y (b) cause una reducción de la obligación tributaria; y las autoridades fiscales deberán ignorar dicha acción u omisión a la hora de determinar la responsabilidad tributaria de dichos sujetos pasivos"<sup>82</sup>.*

Como se puede observar a simple vista, la redacción y estructura de la disposición ha cambiado levemente en comparación con la versión de septiembre de 2013, donde la cláusula permite a las autoridades fiscales a no considerar tanto actos jurídicos como omisiones de acción si la falta de sustancia económica lleva a una reducción de la cuota tributaria.

La redacción y posición de la GAAR dentro del Código Tributario lo harían aplicable a todas las áreas tributarias: impuestos directos, indirectos, así como a los regímenes tributarios especiales y otros pagos obligatorios establecidos por la normativa fiscal.

El *elemento objetivo* de la disposición planteada busca un acto u omisión que carezca de sustancia económica que resulte en una disminución de la deuda tributaria. Asumiendo que se dieran dichas condiciones, las autoridades tributarias deberían ignorar tales acciones, transacciones u operaciones. Además, mientras que según la primera redacción, el Gobierno de acuerdo con las recomendaciones del Consejo Consultivo para temas fiscales debería esbozar una lista de dichas actuaciones, esta cláusula fue eliminada en la segunda versión de la norma. La intención del contribuyente u otros *elementos subjetivos* no han sido considerados y no forman parte de la propuesta actual.

---

<sup>82</sup> Traducción al español de la realizada por Mariya Dzhaembayeva, investigadora CATRC y editada por el Profesor John Prebble.

La consecuencia jurídica de la aplicación de la GAAR, si fuera adoptada en su última redacción, sería que las autoridades tributarias deberían poder aumentar la responsabilidad tributaria al no tener en cuenta las acciones o transacciones jurídicas desarrolladas. Así, los negocios jurídicos seguirán siendo válidos, pero la valoración tributaria se basará en la sustancia económica y no en la forma jurídica.

La norma actual no especifica cuál debería ser la base para la determinación del tipo de transacciones que deberían ser susceptibles de valoración.

Para analizar la regla con mayor detalle, nos gustaría compararla con los principios que caracterizan a una buena cláusula GAAR establecidos por el informe de G. Aaronson, preparado por el Gobierno británico ante la introducción de una disposición GAAR en el Reino Unido<sup>83</sup>, y también las recomendaciones aportadas por el Comité Shome<sup>84</sup> al Gobierno de la India precedente a la promulgación allí de una GAAR<sup>85</sup>.

En el Informe británico, Aaronson junto con el comité consultivo identificaron los principios que una buena GAAR debería cumplir para ser efectiva y, al mismo tiempo, garantizar la seguridad jurídica, permitir la planificación fiscal razonable y prevenir el abuso de poder por parte de las autoridades tributarias. Dicha regla, en opinión de Aaronson, debería ser redactada de forma estricta y proporcionar ciertas garantías.

En particular, y de acuerdo con lo afirmado por Aaronson, los siguientes principios son los más relevantes que deben estar presentes a la hora de formular una GAAR:

1. La cláusula debería contener indicaciones, en el sentido de definiciones que no sean excluyentes, respecto de los términos contenidos en ella.

---

<sup>83</sup> Véase el informe de G. AARONSON, *A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system*, 2011.

El informe y la GAAR del Reino Unido fueron elegidas debido a la intención del autor del informe y del legislador de articular una GAAR que proporcionara seguridad jurídica a los ciudadanos, preservara el atractivo del sistema fiscal del Reino Unido y, al mismo tiempo, fuera una herramienta efectiva para combatir la elusión fiscal. De la misma manera que en Kazajistán, la creación de una disposición GAAR fue debatida prolongadamente y, por ello, entendemos que el estudio realizado para la introducción de dicha disposición debería ser una buena lección para ser considerada también en Kazajistán.

<sup>84</sup> Informe del Comité Shome sobre las GAAR, 2012.

<sup>85</sup> La GAAR india estará en vigor a partir de 1 de abril de 2018 y se encuentra en la Sección XA de la Ley de Impuesto de la Renta de 1961.

2. La carga de la prueba debe ser para las autoridades tributarias.
3. Deberá establecerse de forma clara el procedimiento a seguir para poder invocar la GAAR.
4. La disposición debería regular la creación y el funcionamiento de un Panel Consultivo especial que supervise la aplicación de la GAAR.

Si aplicamos los principios enunciados por Aaronson, ambas propuestas de redacción kazajas podrían ser consideradas como excesivamente amplias, siendo la última propuesta de 2014 aún más extensa que la anterior de 2013 debido a la inclusión de la "omisión" y la eliminación de la cláusula que contiene la lista determinadas previamente por el Gobierno sobre las transacciones económicas susceptibles de quedar sujeta a una GAAR. Aaronson consideraría estos borradores genéricos, pues no proporcionan garantía alguna y da total discrecionalidad a las autoridades tributarias para interpretar la norma y los términos en ella contenidos, no aportándose directrices administrativas sobre cómo aplicarla.

Así, en cambio, la GAAR del Reino Unido, de acuerdo con las recomendaciones de Aaronson, se aplica de manera efectiva únicamente a las operaciones abusivas, estando éstas indicadas dentro de la propia norma,<sup>86</sup> de tal forma que las autoridades y también los contribuyentes tienen una guía relativamente segura sobre la norma y saben a qué atenerse<sup>87</sup>. En su informe, Aaronson propone explícitamente excluir las

---

<sup>86</sup> Véase la Sección 5 "Cláusulas Generales Anti-abuso", Finance Act 2013, disponible en: Sección 206, párrafo 1: "Esta parte tiene la intención de causar efectos que contrarresten las ventajas fiscales derivadas de actuaciones fiscales que sean abusivas".

<sup>87</sup> Ibid, Sección 207, párrafo. 2, Indicación de qué puede ser considerado como actuación abusiva:

(2) Las actuaciones fiscales son "abusivas" si su conclusión o realización no puede ser considerada racionalmente como un curso de acción razonable en relación a las disposiciones fiscales correspondientes, teniendo en cuenta todas las circunstancias, incluyendo:

(a) Si los resultados sustanciales de las actuaciones son consistentes con cualquiera de los principios en que se basan estas cláusulas (sean expresos o tácitos) y los objetivos de las políticas subyacentes de dichas normas,

(b) Si los medios para alcanzar tales resultados conllevan uno o más pasos artificiales o anómalos, y

(c) Si las actuaciones están dirigidas a explotar alguna laguna en tales disposiciones.

Véase también Sección 207, párrafos 4 y 5.

(4) Cualquiera de los siguientes es un ejemplo que puede indicar que una actuación fiscal es abusiva

(a) Las actuaciones tienen como resultado una menor cantidad de ingresos, beneficios o ganancias a efectos fiscales, cuantía significativamente inferior que la obtenida a efectos económicos,

técnicas razonables de planificación del ámbito de la GAAR y también las actuaciones que no tengan una intención de eludir la tributación,<sup>88</sup> pero dichas recomendaciones no fueron seguidas por el legislador de manera exacta, y de ahí que la indicación de acción abusiva, por sí sola y en cierta medida, excluya el curso normal y razonable de las actuaciones.

De forma similar a la recomendación de Aaronson, el Comité Shome también aconsejó al gobierno indio incluir las definiciones de los términos clave contenidos en la disposición, tales como "sustancia económica" o "persona conectada"<sup>89</sup>. El Comité también recomendó excluir del ámbito de aplicación de la GAAR las actuaciones permitidas de ahorro o reducción fiscal mediante la redacción de una lista indicativa de operaciones que no quedarían cubiertas por la norma (una lista negativa)<sup>90</sup>.

Para conseguir una garantía similar, la norma kazaja necesitaría definir o, al menos, indicar qué debería constituir un "acto" u "omisión" sin sentido económico<sup>91</sup>. Así, la inclusión inicial de una disposición sobre la responsabilidad del Gobierno de publicar una lista de transacciones que estarían sujetas a la GAAR acercaría el presente proyecto a los estándares establecidos por Aaronson y Shome. Lo que es más importante: dicha lista no debería ser cerrada para ser más eficaz.

Otra garantía sugerida por Aaronson<sup>92</sup> e implementada por la legislación es la atribución a los inspectores de hacienda de la carga de la prueba.<sup>93</sup> Así, si un funcionario de la Administración tributaria considera que una transacción concreta es abusiva, debería notificar al obligado tal aspecto y explicar por qué considera que dicha ventaja surgida de una operación específica es

---

*(b) Las actuaciones permiten deducciones o pérdidas a efectos fiscales de cuantía significativamente mayor que a efectos económicos, y*

*(c) Las actuaciones tengan como resultado la solicitud de devolución o de crédito tributario (incluidos tributos extranjeros) que no ha sido pagado, y es poco probable que sea, pero que en cada caso sólo si es razonable asumir que dicho resultado no fue el previsto cuando las disposiciones fiscales pertinentes fueron promulgadas.*

*(5) El hecho de que las actuaciones fiscales sean acordes con la práctica establecida, y el HMRC haya indicado, en el momento de su celebración, que son aceptadas en la práctica, es un ejemplo de factor indicativo de que un acuerdo o actuación no es abusiva.*

<sup>88</sup> AARONSON, supra nota 83, p.45.

<sup>89</sup> Informe Shome, supra nota 84, pp.5 y 26.

<sup>90</sup> Ibid, pp.7 y 35.

<sup>91</sup> Para un ejemplo de posible definición, véase Sección 97, supra nota 85.

<sup>92</sup> AARONSON, supra nota 83, p.49

<sup>93</sup> Véase Anexo 43 en "General Anti-Avoidance Rule: Procedural requirements" Finance Act 2013.

abusiva. El inspector de hacienda deberá establecer también las medidas de neutralización que considera que deberían adoptarse e informar al contribuyente sobre el plazo para su presentación o reclamación, así como los pasos que debe seguir para evitar las medidas propuestas<sup>94</sup>. El mismo requisito de la carga de la prueba fue recomendado por el Comité Shome y aceptado por el Gobierno indio<sup>95</sup>.

Por el contrario, el proyecto de Kazajistán no aludía al proceso que deberían desarrollar las autoridades tributarias para aplicar una GAAR, dejándolo así a la total discreción de los inspectores. Además, la norma propuesta no hace tampoco referencia a si la carga de la prueba debe recaer sobre la Administración tributaria o el contribuyente.

La última garantía aconsejada por Aaronson y aceptada por el Legislador del Reino Unido se refiere al establecimiento de un Comité Consultivo específico que evaluaría de forma independiente si la GAAR debería aplicarse<sup>96</sup>. Bajo las normas procedimentales que rigen la aplicación de la GAAR en el Reino Unido, las autoridades tributarias no pueden invocar tal disposición salvo que hayan sido asesoradas sobre el tema por el Comité Consultivo. Aunque el Comité Consultivo no tiene poder legislativo ni judicial, ni sus dictámenes son vinculantes, su parecer debería ser requerido por las autoridades tributarias en cada caso particular y también podría ser consultado en procesos judiciales<sup>97</sup>. En opinión de Aaronson, las opiniones del Comité Consultivo servirán, gradualmente, como una especie de guía no vinculante para todas las partes interesadas. De manera similar, el Comité Shome también recomienda la introducción de un Comité de Aprobación GAAR. Esta recomendación fue aceptada por el Gobierno indio, pero dicho Comité adquirió más poder que el establecido en el Reino Unido. En la India, las decisiones del comité Consultivo son vinculantes para los contribuyentes y las autoridades tributarias. La utilización de este enfoque en Kazajistán será tratado en el posterior apartado 3.4.

---

<sup>94</sup> Ibid. Anexo 46.

<sup>95</sup> Véase A. GIRI, *25 key takeaways from final Shome Committee report on GAAR*, *International Tax Review*, 2013.

<sup>96</sup> Véase Anexo 46, *supra* nota 93.

<sup>97</sup> Véase el Mandato del Comité Consultivo.



En general, tanto en opinión de Aaronson,<sup>98</sup> como de Silvani,<sup>99</sup> un proyecto más restringido de norma podría ser más fácilmente aplicable y procuraría mayor seguridad y certeza para los contribuyentes, dado que garantizaría la posibilidad de que los consumidores pueden practicar una planificación razonable y responsable.

El Comité Shome proporcionó algunas recomendaciones adicionales a las contenidas en el Informe Aaronson. Por ejemplo, se recomendó a la India que introdujera una GAAR inmediatamente, pero que pospusiera su fecha de entrada en vigor efectiva tres años, de tal forma que dicha *vacatio legis* pudiera ser usada para acrecentar el conocimiento de los contribuyentes sobre la nueva regla y preparar a los empleados de la Administración tributaria para manejar las nuevas responsabilidades. El mismo enfoque sería útil, en nuestra opinión, en el caso de Kazajistán, y debería también tenerse en cuenta la necesidad de entrenar a los inspectores de hacienda para trabajar con la GAAR cuando fuera introducida.

Otras muchas recomendaciones realizadas por el Comité Shome no han sido previstas actualmente en la GAAR Kazaja, entre las cuales se encuentran: la exclusión de las transacciones entre empresas vinculadas del ámbito de aplicación de la GAAR, protección de transacciones específicas por una cláusula de derechos adquiridos, relaciones entre la GAAR y los Tratados fiscales internacionales, que serán comentados posteriormente en este artículo.

### **3.2 Es razonable la crítica pública a la propuesta de GAAR en Kazajistán?**

Aparentemente, el tejido empresarial de Kazajistán está, naturalmente, en contra de este proyecto de artículo 556-1 y será una cuestión política si eventualmente se convierte en Ley o no.

Basada en la opinión de uno de los bufetes de abogados líderes,<sup>100</sup> la versión actual del artículo debería ser revisada para asegurar:

---

<sup>98</sup> Aaronson, supra nota 83, p.3.

<sup>99</sup> Silvani, supra nota 9.

<sup>100</sup> Opinión de un bufete de abogados de Kazajistán, GRATA.

- 1) Que la norma sea aplicable únicamente durante la inspección fiscal documental para asegurarse de que existen pruebas documentales que permitan ignorar la transacción.
- 2) Que la norma se aplique únicamente a las transacciones entre partes vinculadas.
- 3) Que exista un principio que evite la utilización abusiva de la norma por parte de las autoridades tributarias.

Basada en la opinión del sector empresarial presentada por Deloitte Kazajistán,<sup>101</sup> las disposiciones GAAR deberían responder a criterios variados y debería ser aplicada gradualmente, de tal manera que las empresas sean conscientes de los cambios venideros y puedan prepararse. Por ejemplo, las empresas esperan:

- 1) Principios claros de la GAAR, de tal forma que las nuevas normas no compliquen la carga administrativa existente que tienen que desarrollar los contribuyentes;
- 2) Una guía clara que clarifique qué disposiciones de derecho nacional/tratados internacionales prevalecerán sobre las GAAR internas;
- 3) La creación de un grupo especial dentro de las autoridades tributarias que sea responsable de consultar a los contribuyentes sobre las GAAR.

Los intentos más recientes de introducir una GAAR en 2014 fueron desafiados por la Asociación de Contribuyentes de Kazajistán así como la Asociación de Emprendedores, que son actualmente dos de los principales actores que representan los intereses del sector privado. La posible introducción de una GAAR ha desencadenado diversas reacciones del sector empresarial, de las consultoras y los bufetes de abogados.

En nuestra opinión, y teniendo en cuenta los principios propuestos en el Informe Aaronson, las expectativas y la preocupación pública en Kazajistán son razonablemente justificadas y el legislador debería tomarlas en consideración. El debate político sobre la GAAR se dirige principalmente a la previsibilidad del trato fiscal a los contribuyentes y a la seguridad jurídica de las transacciones. En este sentido,<sup>102</sup> los contribuyentes aspiran a que la

---

<sup>101</sup> A. Mahon, *Norms on prevention of tax-avoidance*. Kapital, 11 de noviembre de 2014.

<sup>102</sup> EY Kazajistán presentó su postura durante la Novena Conferencia Fiscal en Kazajistán, apoyando la posición general de los contribuyentes y sus representante.

GAAR sea muy clara, cuente con instrucciones detalladas y amplias, asigne la carga de la prueba a la Administración tributaria y asegure que la aplicación de la GAAR esté apoyada por datos ciertos. Además, la GAAR debería contener un cierto umbral y determinadas transacciones por debajo de las que no debería poderse utilizar la GAAR, y tampoco debería ser aplicable junto con la legítima utilización de incentivos fiscales y, así, usarse únicamente cuando exista una intención de huir de la tributación o disminuir la factura fiscal.

### **3.3 Comparación del Proyecto Kazajo de GAAR con el Proyecto de norma BICCIS y su cláusula GAAR: ¿hay algo de lo que aprender?**

Junto con los principios aportados en el Informe Aaronson, también creemos de interés determinar si la actual discusión en la UE y los proyectos comunes de GAAR para los Estados Miembro pueden ser un buen ejemplo a seguir para un país en desarrollo como Kazajistán. En este apartado analizaremos el proyecto de GAAR dentro de la BICCIS y la cláusula GAAR de acuerdo con las Recomendaciones sobre Planificación Fiscal Agresiva de la UE (Recomendaciones ATP en sus siglas en inglés).

En 2011, como parte del Proyecto de Directiva sobre Base Imponible Común Consolidada del Impuesto de Sociedades<sup>103</sup> se propuso una cláusula anti-abuso con la siguiente redacción:<sup>104</sup>

*"Las operaciones artificiales, realizadas con el único fin de eludir impuestos, no se tendrán en cuenta a efectos del cálculo de la base imponible.*

*Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará a las actividades comerciales realizadas de buena fe en las que el sujeto pasivo tiene la posibilidad de elegir entre dos o más operaciones que tienen el mismo resultado comercial pero que dan lugar a bases imponibles diferentes".*

El término "único fin" del primer párrafo ya había sido discutido largo y tendido por los investigadores, que pensaban que dicha redacción podría ser objeto de abuso fácilmente, ya que puede haber más razones para el

---

<sup>103</sup> Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS), COM(2011) 121 final, de 16 de marzo de 2011, 2011/0058 (CNS).

<sup>104</sup> Ibid. Art. 80.

contribuyente, más allá de la obtención de un beneficio fiscal, para desarrollar de una manera concreta una operación y, por tanto, la cláusula no se aplicaría en casos donde la ventaja fiscal no fuera el único propósito de la transacción. Por ello, se propuso reemplazar la palabra "único" con "una de las razones" (u otra paráfrasis con el mismo significado) de tal manera que se hiciera más difícil para el contribuyente probar que el ahorro fiscal no fue una de las razones para realizar dicha operación concreta<sup>105</sup>.

Lo establecido por el segundo párrafo no ha sido aún tratado por la doctrina tributarista. Este proyecto es único en ese sentido, pues sirve como cláusula de escape que impida que las GAAR castiguen situaciones en las que los obligados escojan la más favorable de las opciones disponibles a la hora de realizar una transacción comercial legítima. En otras palabras, la GAAR debería tolerar aquellas transacciones abusivas que tengan sentido económico y que hayan sido realizadas dentro de los límites de las leyes para conseguir el mejor resultado fiscal posible. Al llegar a este punto nos surge un planteamiento sobre si fue este el resultado que la Comisión Europea tenía en mente y si es necesario mantener esta cláusula de salvaguarda en el artículo.

Los documentos de la UE relacionados,<sup>106</sup> que fueron anteriores a la Directiva sobre BICCIS no comentan este aspecto. Así, el Grupo de Trabajo de Business Europe sobre BICCIS comentó que las empresas están en contra de la inclusión de una GAAR en la Directiva debido a la inseguridad que pueden provocar, y que en caso de que la norma sea aplicada, las empresas tenderían a optar por la BICCIS sólo si la cláusula fuera "*estrictamente vinculada al concepto de montajes puramente artificiales y que de ninguna manera entrara en conflicto con las actividades empresariales de buena fe*",<sup>107</sup> que es de hecho la forma en que se ha incorporado en el proyecto. La misma visión fue compartida por el grupo EBIT, que apoyaron la cláusula sobre "*excepciones a la actividad comercial genuina*".

---

<sup>105</sup> Para una mayor profundidad en la materia, véase J. Freedman, supra nota 14, p.170.

<sup>106</sup> Para una revisión de las Comunicaciones precedentes a la propuesta de BICCIS.

<sup>107</sup> Workshop sobre Base Imponible Común Consolidada (BICCIS), Comentarios al Documento CCCTB/RD/004 Reglas anti-abuso en la BICCIS, octubre 2010, p.1.

A este respecto el Prof. Preeble compartió su preocupación,<sup>108</sup> sobre que la cláusula de salvaguarda hubiera estado inspirada en la práctica jurisprudencial británica, en particular en la doctrina surgida del Caso Duque de Westminster, que abogaba por una "interpretación literal y estricta" de la Ley<sup>109</sup> y que fue la doctrina principal y básica en el Reino Unido, Canadá y Australia<sup>110</sup> hasta 1982, favoreciendo y justificando prácticas abusivas durante muchos años<sup>111</sup>. Esta doctrina, esencialmente, permitía a los contribuyentes alegar ingenuidad para reducir su responsabilidad tributaria a través de herramientas legítimas, de manera similar a como permite la actual redacción BICCIS.

*"Todo hombre tiene derecho a ordenar sus asuntos de manera que los tributos referentes a los actos apropiados sea menor a lo que de otra forma podría ser. Si tiene éxito en su ordenación de manera que asegure su resultado, entonces, pese a la falta de consideración de los inspectores de hacienda o de sus compañeros contribuyentes sobre su ingenuidad, no podrá ser obligado a pagar una mayor tributación"*<sup>112</sup>.

Pese a que este criterio fue criticada por la doctrina, no se relacionó con la actual cláusula BICCIS. En opinión de Prebble, "sería un gran error de la UE incorporar dicha cláusula de salvaguarda en la Directiva", dado que establecería, potencialmente, el mismo marco legal a que dio lugar el Caso Duque de Westminster.

A diferencia del proyecto de GAAR en Kazajistán y también de la antigua doctrina británica, la cláusula contenida en el proyecto de BICCIS establece que la GAAR sólo se aplicará en los casos de transacciones cuyo único propósito sea la *elusión fiscal*.

Por tanto, en contraste con la antigua doctrina del Reino Unido, debería distinguirse entre montajes artificiales y operaciones que tengan sentido

---

<sup>108</sup> El Prof. Preeble expresó su preocupación sobre la redacción de cláusula GAAR dentro del proyecto de BICCIS durante las conferencias sobre "Perspectiva jurisprudencial del derecho tributario" ("Jurisprudential perspective of taxation law"), que tuvieron lugar del 10-18 de septiembre en la Universidad de Viena de Economía y Negocios, y a las que atendió uno de los autores de este artículo.

<sup>109</sup> Véase Vanistendael, supra nota 5, p.25.

<sup>110</sup> Ibid, p.27.

<sup>111</sup> Para más casos, en conjunto con el Caso Duke Westminster, donde los Tribunales actuaron en situaciones clara de abuso.

<sup>112</sup> IRC v. Duke of Westminster (1936) 19 TC 490, [1936] AC 1.

económico, mientras que la doctrina anterior llegaba a justificar situaciones donde las consecuencias tributarias divergieran absolutamente de la posición económica real<sup>113</sup>. El argumento en contra de la GAAR del proyecto de BICCIS es, sin embargo, que puede ser muy fácil para una empresa dotar de sentido económico a una operación fiscal<sup>114</sup> y, con ello, justificar que la transacción tiene una sustancia económica, que está construida dentro de los límites de la Ley y, por tanto, debería estar justificada, a pesar de haber sido desarrollada y estructurada para reducir la tributación más allá del espíritu de la norma.

Volviendo sobre la opinión anterior, la GAAR del proyecto de BICCIS puede no ser el mejor ejemplo ni para países en desarrollo ni para los desarrollados, dado que las garantías establecidas en ella podrían ser usadas contra la propia norma si se interpretan de forma incorrecta. Entendemos que esta cláusula de salvaguarda fue incluida fundamentalmente para preservar los derechos de los contribuyentes a la planificación fiscal legítima, sin embargo, de acuerdo con la opinión del Prof. Preeble y el ejemplo de la influencia de la antigua jurisprudencia del Reino Unido, la redacción de la norma tal como está proyectada podría llevar al uso indebido de la misma y, por ello, debería ser corregida. En concreto, una GAAR correcta debería intentar abordar las transacciones donde “uno de los principales propósitos” de la operación sea conseguir una ventaja fiscal, y deberían no dar oportunidad a los contribuyentes a que abusen de las normas legales para lograr el mejor resultado fiscal posible, si para ello debe adoptar medidas abusivas y no se limitan a las posibilidades de planificación fiscal ofrecidas intencionalmente por los Estados.

En 2012, la Comisión Europea publicó una redacción actualizada no vinculante de GAAR nacional dentro de sus Recomendaciones sobre Planificación Fiscal Agresiva (Recomendaciones ATP)<sup>115</sup> para fomentar GAAR nacionales en los Estados miembros para situaciones que pueden

---

<sup>113</sup> HM Revenue and Customs (HMRC) General Anti Abuse Rule (GAAR) guidance, Aprobada por el Comité Consultivo con efectos desde el 30 de enero de 2015), p.4.

<sup>114</sup> J. FREEDMAN, supra nota 14, p.170.

<sup>115</sup> Bruselas, 6.12.2012 C(2012) 8806 final.

sobrepasar el ámbito de aplicación de las Cláusulas especiales anti abuso<sup>116</sup>. La disposición GAAR recomendada es la siguiente:

*"Es preciso ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica."*<sup>117</sup>

El término "único fin" de la GAAR del Proyecto de BICCIS viene reemplazado por el de "fin esencial", que para la Comisión podría ser considerada como objetivo fundamental de la operación, mientras que otras finalidades serían insignificantes en comparación.

Además, en modo similar a la recomendación de Aaronson, las recomendaciones ATP enumeran indicadores de operaciones artificiales para ayudar, sin limitar su entendimiento, a contribuyentes y funcionarios de la Administración tributaria.<sup>118</sup> La recomendación también propone que las autoridades tributarias apliquen algún tipo de control para evaluar si los beneficios fiscales fueron realmente provocados por los consumidores, Para ello, se aconseja a las autoridades comparar la responsabilidad tributaria debida bajo la operación especial bajo sospecha y la deuda tributaria que resultaría si no se hubiera desarrollado tal operación<sup>119</sup>.

La cláusula de salvaguarda fue omitida de las Recomendaciones ATP.

En ausencia de una GAAR armonizada o coordinada dentro de la UE, el proyecto de disposición GAAR de la Recomendación ATP sirve como inspiración para que la sigan los países y la introduzcan en su ordenamiento nacional. Esto puede fortalecer las versiones actuales de varios Estados miembros, que tienen una experiencia limitada en la aplicación de la GAAR. Países como Kazajistán pueden, igualmente, considerar esta Recomendación ATP, cuya esencia está próxima a la última versión de

---

<sup>116</sup> Punto 4.1., Recomendación de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012 , sobre la planificación fiscal agresiva.

<sup>117</sup> Punto 4.2., Recomendación de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012 , sobre la planificación fiscal agresiva.

<sup>118</sup> Punto 4.4., Recomendación de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012 , sobre la planificación fiscal agresiva.

<sup>119</sup> Punto 4.7., Recomendación de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012 , sobre la planificación fiscal agresiva.

proyecto de cláusula GAAR considerada en Kazajistán. Sin embargo, debería apuntarse que la recomendada disposición GAAR debería ser leída en conjunto con las directrices y explicaciones proporcionadas para ser efectiva y asegurar las garantías necesarias, pues de otra forma la norma en sí sería demasiado amplia. En el próximo apartado resumiremos los puntos críticos que requeriría una GAAR exitosa en Kazajistán, basándonos en lo hasta aquí tratado y analizado.

### **3.4 Modificaciones sugeridas al Proyecto de GAAR en Kazajistán**

Dada la cantidad de prácticas abusivas que acontecen en Kazajistán y que no están cubiertas por SAARs, apoyamos la intención del país de introducir una GAAR. También estamos de acuerdo con la opinión pública de que el actual proyecto de GAAR debería ser modificado para aportar más seguridad a los contribuyentes e incorporar los principios de las GAAR exitosas y con garantías.

Así, retomando las recomendaciones de Aaronson y Shome, la norma debería proporcionar mayor orientación sobre su aplicabilidad. En particular, el legislador de Kazajistán debería considerar incluir en la norma:

- Una definición o indicación de que debería constituir una “acción u omisión que no tiene finalidad económica” así como de otros términos fundamentales incluidos en la norma. Esto debería ser acometido en forma de lista abierta de ejemplos y explicaciones, mejor que a través de una definición estricta del término, de manera que los contribuyentes entiendan a qué tipo de transacciones se va a aplicar la GAAR y, al mismo tiempo, no se limite a las autoridades tributarias con términos definidos estrictamente.
- Régimen procedimental que las autoridades fiscales deben emplear para invocar la aplicación de una GAAR. Concretamente, la norma deberá orientar a la Administración tributaria en sus actuaciones: cómo deberían notificar al obligado sobre las transacciones sospechosas, la forma en que se espera que actúen los contribuyentes ante tal notificación, así como los requisitos que las autoridades tributarias deben cumplir para poder utilizar la disposición.



En lo que respecta a la sustancia de la disposición, actualmente la propuesta es que se aplique únicamente a las operaciones que no tengan finalidad económica. Si volvemos a la noción de operaciones que pueden tener sustancia económica pero seguir siendo abusivas, sugerimos añadir un requisito adicional a la norma para que cubra no sólo las transacciones sin sentido económico, sino también éstas. La cuestión clave es si las operaciones abusivas deberían ser definidas o indicadas en la disposición o si el Código Fiscal debería hacer referencia a las doctrinas de Derecho Civil sobre el abuso del derecho<sup>120</sup>. Nuestro parecer es que es mejor proporcionar indicaciones específicas de transacciones abusivas en el propio Código Fiscal. Esta conclusión está también motivada por el carácter excesivamente subjetivo de las doctrinas de derecho civil, que podrían causar problemas de interpretación si se usan sin otras referencias de apoyo.

Actualmente, el proyecto de cláusula no contiene ningún elemento subjetivo, por ejemplo el comúnmente usado "la intención de la parte" o "el propósito principal de la operación" que, a nuestro entender, es positivo dado que dichos elementos son difíciles de probar para ambas partes y, en consecuencia, la incapacidad probatoria podría limitar la efectividad de la norma. Esta opinión es también compartida por J. Freedman, que considera problemáticos los tests subjetivos en Derecho tributario, dada su complejidad y la dependencia constante de los contribuyentes de asesores y, por tanto, entiende que es mejor proporcionar garantías en la norma, más que incluir elementos subjetivos<sup>121</sup>.

Otra garantía sugerida por Aaronson<sup>122</sup> y Shome, y que en nuestra opinión vale la pena considerar en Kazajistán, versa sobre la asignación de la carga de la prueba a los funcionarios de la Administración tributaria. Esta garantía cumpliría las expectativas del público y haría la norma de más fácil aceptación.

---

<sup>120</sup> Véase el apartado 2.3 sobre la discusión de los principios anti-abuso del Derecho Civil en Kazajistán.

<sup>121</sup> J. FREEDMAN, supra nota 14, p.171.

<sup>122</sup> AARONSON, supra nota 83, p.49.

La última garantía aconsejada por Aaronson es la concerniente a la creación de un Comité Consultivo que evaluaría de forma independiente si la GAAR debería aplicarse. Para Aaronson dicho Comité debería ser independiente de las autoridades tributarias (al menos algunos miembros)<sup>123</sup> y deberá tener gran experiencia en asuntos fiscales. Apoyamos la idea de que el funcionamiento de un Comité especial e independiente sobre la GAAR que emitiera dictámenes no vinculantes a petición de las autoridades tributarias respecto de las operaciones desarrolladas por los obligados tributarios puede ser necesaria en Kazajistán para proporcionar orientación y entendimiento para ambos, contribuyentes y Administración tributaria.

Actualmente en Kazajistán existe un Consejo Consultivo en materia tributaria, que fue creado de acuerdo con el Código Fiscal<sup>124</sup> a finales de 2008<sup>125</sup>, y que, en cierto sentido, funciona como Comité Consultivo. Su principal responsabilidad es proponer nuevas recomendaciones y correcciones del ordenamiento tributario,<sup>126</sup> así como realizar recomendaciones sobre prevención de potenciales conductas de evasión y elusión fiscal<sup>127</sup>. Para ello, el Consejo puede invitar a especialistas en derecho fiscal del Estado central y de las administraciones locales, así como expertos extranjeros<sup>128</sup>.

El Consejo está compuesto por miembros permanentes, que son representantes de las empresas y de los órganos estatales, y está presidido por el Primer Ministro<sup>129</sup>.

---

<sup>123</sup> Ibid, p.58.

<sup>124</sup> Artículo 11 de Código Tributario de RK.

<sup>125</sup> Decreto del Gobierno de la RK No. 1314 de 11 de diciembre de 2008 sobre Creación del Consejo Consultivo en materia tributaria.

<sup>126</sup> Art. 1 del Decreto del Gobierno de la RK No. 1314 de 11 de diciembre de 2008.

<sup>127</sup> Art. 2 Ibid.

<sup>128</sup> Art. 2 Ibid.

<sup>129</sup> Los miembros actuales de acuerdo con el Decreto del Gobierno No. 970 de 4 de septiembre de 2014 son:

1. Primer Ministro de RK (Presidente)
2. Vicepresidente Primero del Gobierno (Vicepresidente)
3. Vicepresidente de Economía (secretario)
4. Ministro de Economía
5. Ministro de agricultura
6. Ministro de finanzas
7. Ministro de inversiones y desarrollo de RK
8. Juez del Tribunal Supremo
9. Adjunto del Presidente de la Agencia Anti corrupción y de servicios civiles de RK
10. Adjunto del Presidente de la Asociación de Finanzas de RK

La efectividad de este Consejo, actuando potencialmente como Comité Consultivo GAAR, es sin embargo dudosa, a nuestro parecer. Esto es debido, en primer lugar, a que los casos de abuso tributario pueden aparecer con mucha frecuencia, y sería complicado ocupar constantemente a cargos de tanto nivel para analizar cada supuesto potencial. Además, no todos los representantes actuales del Consejo pueden estar familiarizados con la legislación tributaria al nivel de detalle suficiente para poder estudiar en profundidad problemas de gran nivel técnico-tributario. Con ello, la mayoría de los miembros actuales representan el interés del Estado y no podrían formular una opinión independiente.

Sin embargo, creemos, en general, que la creación de un Comité Consultivo GAAR, como el previsto por Aaronson, puede ser necesario en Kazajistán, y la existencia del Consejo Consultivo es una ventaja. En nuestra opinión, el funcionamiento exitoso y fructífero del Comité Consultivo GAAR puede conseguirse estableciéndolo como un Comité permanente bajo el Consejo Consultivo, quedando bajo la responsabilidad de este último y, al mismo tiempo, seguir siendo independiente en su composición mixta de inspectores de hacienda que tengan una experiencia diaria en el trato de cuestiones tributarias (tal como requiere el público) y de expertos independientes de las empresas e, incluso, expertos extranjeros, que aseguren las distintas caras de la experiencia tributaria y garanticen un nivel de neutralidad alto. En este punto, encontramos interesante la idea de la India de nombrar a un magistrado retirado del Tribunal Supremo como Presidente del Comité<sup>130</sup>. En primer lugar, puede ser posible encontrar a dicho magistrado jubilado que haya adquirido experiencia de trabajo con asuntos tributarios y, al mismo tiempo, ostente un carácter independiente respecto de la posición del Estado. Desde otro punto de vista, un juez retirado de Kazajistán podría ser usado para interpretar la Ley formalmente,

---

11. Presidente del Foro de Emprendedores de RK

12. Presidente de la Asociación de Contribuyentes de RK

13. Presidente de la Cámara Nacional de Empresarios de Kazajistán

14. Director del Grupo de Trabajo en materia tributaria del Consejo de Inversores Extranjeros, presidido por el Presidente de RK

<sup>130</sup> Informe Shome, supra nota 84, p. 6 y p. 54.

en vez de estar preparado para desempeñar la labor de interpretación teleológica necesaria para la aplicación de la GAAR.

Pese a que dicho Comité está pensado para actuar únicamente como cuerpo consultivo, cuya opinión no sea vinculante, es importante asegurar la calidad y fiabilidad del trabajo en él desempeñado si fuera creado.

Otra recomendación sería considerar la introducción de una cláusula de derechos adquiridos que impida la aplicación de la norma a transacciones desarrolladas con anterioridad a una fecha concreta. Así, en India, se dispuso la inmunidad selectiva para los ingresos de "transferencia de inversiones" realizados con anterioridad al 30 de agosto de 2010, pese que el Comité Shome propuso garantizar dicha inmunidad a todas las inversiones (pero no operaciones) realizadas ante de la fecha de entrada en vigor de la GAAR<sup>131</sup>. Si hubiera una gran resistencia pública en Kazajistán a la GAAR en relación a las transacciones realizadas en el pasado reciente, dicha resistencia podría superarse estableciendo una fecha de entrada en vigor posterior, lo que haría que las transacciones abusivas tuvieran un alcance limitado. Este puede no ser el resultado ideal desde el punto de vista de la Administración, pero puede llevar a la introducción de una GAAR, en vez de no tenerla y continuar los debates por otros 10 años.

Nos gustaría también mencionar algunos comentarios públicos al respecto del proyecto de GAAR. Las empresas proponen que la GAAR sea aplicable únicamente a transacciones entre partes vinculadas. En nuestra opinión, esta idea no debería ser adoptada por el legislador, ya que las transacciones abusivas pueden ocurrir igualmente entre dos partes independientes, y el legislador no debería reducir y limitar el ámbito de aplicación de la norma excluyendo las operaciones entre sujetos independientes. Si la norma es promulgada, entendemos que será más probable dirigirla a ambas transacciones, entre partes vinculadas y no relacionadas, en modo similar a como hace la legislación sobre precios de transferencia en Kazajistán (pese a las críticas que recibe ésta).

Las empresas muestran también su preocupación por tener orientaciones y guías claras, que clarificarían si una disposición doméstica o de un tratado

---

<sup>131</sup> Informe Shome, supra nota 84, p. 7.

tributario ha de prevalecer sobre la GAAR nacional. A este respecto, recomendamos al legislador incluir en la disposición una declaración clara sobre la aplicación de la GAAR por igual a situaciones nacionales y transfronterizas, sin tener en consideración la aplicación de los tratados, así como su aplicación a todo tipo de impuestos y tributos incluidos en el Código Tributario, a pesar de lo que pueda disponerse en otras cláusulas del Código Tributario. En este punto, diferimos de las recomendaciones del Comité Shome. Así, dicho Comité recomendó no invalidar la aplicación de los tratados con la GAAR si el tratado pertinente tuviera una cláusula anti-abuso incorporada,<sup>132</sup> punto que no fue seguido por el Gobierno indio<sup>133</sup>. Las transacciones abusivas basadas en el abuso de los tratados no deberían ser toleradas por la norma GAAR y mientras que los tratados tributarios normalmente prevalecen frente al derecho nacional, está aceptado por la comunidad internacional que las cláusulas domésticas que introduzcan una GAAR pueden ser usadas para determinar los hechos del caso a los que los tratados deban aplicarse posteriormente<sup>134</sup>.

Las empresas de Kazajistán también han manifestado su deseo de que exista un grupo especial dentro de la Administración tributaria que sea responsable de las consultas de los contribuyentes sobre las GAAR. En nuestra opinión, esta práctica no sería posible en Kazajistán actualmente, debido al carácter limitado de los recursos a disposición de las autoridades tributarias, así como por la inexistencia de un enfoque similar respecto a otras normas o tipos de tributos. Sin embargo, este papel podrá ser desarrollado gradualmente por el Comité consultivo GAAR que debería ser creado. Como comentaron los autores anteriormente citados, el Comité consultivo podría ser un cuerpo especial creado bajo el amparo del Consejo Consultivo, y su composición sería adecuadamente organizada para atender a las necesidades de dicho Comité.

---

<sup>132</sup> Ibid, p.6.

<sup>133</sup> Véase, A.KUMAR, R.SAWHNEY, *Structuring Transactions – Watch out for 10 important features of Indian GAAR*, 2013, disponible en:

<sup>134</sup> Véase párrafo 22 y siguientes de los Comentarios al Artículo 1 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE de 2010.

Otra propuesta pública fue la del establecimiento de un umbral económico para la aplicación de la GAAR<sup>135</sup>. A nuestro parecer, sería mejor no usar un límite monetario a efectos de la GAAR, dado que los actos que susceptibles de estar sujetos a ella podrían comprender una o más transacciones, y si el umbral establecido fuera demasiado alto, las transacciones individuales quedarían automáticamente fuera del ámbito de aplicación de la norma debido a su menor cuantía individual. Al mismo tiempo, esto daría lugar a una posible escapatoria a los contribuyentes para organizar transacciones conectadas de forma que aparenten estar separadas y que individualmente no lleguen al umbral establecido. Dada la complejidad de las potenciales estructuras abusivas y las dificultades que las autoridades tributarias pueden experimentar para reconocer y calificar determinadas transacciones, o dicho de otra forma, acuerdos (conjunto de transacciones), como abusivos, creemos que es mejor no excluir transacciones debido al menor volumen relativo de fondos empleados en ellas, dado que podrían constituir un conjunto de acuerdos desarrollados para un solo propósito en vez de ser actos realizados de forma independiente, y así determinados eslabones de una cadena de transacciones no quedarían excluidos de la GAAR por no alcanzar el umbral económico. Existe un claro argumento a favor del establecimiento de dicho umbral: la efectividad administrativa. Sin embargo, esto implicaría crear una clara discriminación para determinados contribuyentes respecto de otros, ya que los pequeños contribuyentes podrían continuar aplicando conductas elusivas mientras que, por su mayor valor económico, las grandes operaciones serían perseguidas.

#### **4. Conclusión**

A lo largo de este artículo, hemos comentado la necesidad de introducir una GAAR en Kazajistán, así como la conveniencia y el carácter razonable del proyecto de norma propuesta en los años anteriores.

Hemos concluido que en Kazajistán existe la necesidad de introducir una GAAR. Existen prácticas tributarias abusivas que se dan en el país y que no pueden ser afrontadas por las SAARs existentes o por las doctrinas civiles

---

<sup>135</sup> De forma similar a cómo ha establecido la India.

del abuso del derecho salvo que sean pertinentemente corregidas y ajustadas. De hecho, ese es el objetivo específico de la cláusula GAAR, proporcionar un principio que permita a las autoridades tributarias impugnar las prácticas abusivas que aprovechen las lagunas del ordenamiento tributario o que puedan sortear las SAARs establecidas.

Como resultado de dichas prácticas, al igual que muchos otros países desarrollados, Kazajistán sigue perdiendo potenciales ingresos fiscales debido a su incapacidad de afrontar de manera efectiva la evasión fiscal.

En comparación con Kazajistán, muchas economías en desarrollo avanzadas, incluyendo los BRICS (Brasil, Rusia, India, China y Sudáfrica), están por delante en esta cuestión, y en los últimos años han aplicado GAARs o introducido doctrinas jurisprudenciales al respecto. Igualmente, en la zona EEU, junto con Rusia, Bielorrusia también ha creado varias normas anti-abuso para acompañar a las SAARs.

Sugerimos que de manera similar al resto del mundo en desarrollo, y también como las principales economías en la región, que ya han empezado a aplicar doctrinas judiciales o prácticas administrativas para combatir la elusión fiscal, Kazajistán no se verá perjudicada en su intento de atraer FDI si introduce una disposición GAAR. Por tanto, asumiendo que la GAAR fuera diseñada y funcionara correctamente, no debería menoscabar el atractivo del sistema fiscal kazajo, sino que podría inspirar a otros Estados miembros de la EEU y a países de la región a hacer lo mismo.

Kazajistán podría, así, ser innovador si crea una disposición normativa GAAR dentro del Código Tributario como norma de rango legal, lo que sería un precedente para otros países en la región, que seguirían su ejemplo.

Las GAAR positivizadas en leyes, como se entiende actualmente en Kazajistán, deberían aportar mayor seguridad jurídica a los obligados legítimos, no como las doctrinas de abuso del derecho que pudieran surgir de forma repentina, como ha ocurrido en Rusia, o como ha sucedido con la práctica administrativa en Bielorrusia. La norma legal aportaría orientación clara sobre las situaciones en las que podría ser invocada, y también debería ordenar la creación de resoluciones administrativas sobre la forma

de aplicar la norma, mientras que las doctrinas judiciales no aportan dicha guía.

Por tanto, apoyamos la visión de que para inversores que estén considerando inversiones válidas y de larga duración en Kazajistán, la existencia de una GAAR no los desincentivaría para realizar las mismas, siempre que dichos operadores no tengan la intención de minimizar la tributación en el país como parte de su estrategia de negocio. Será más importante para dichos inversores tener en cuenta otros factores que una economía en desarrollo como Kazajistán puede proporcionar, por ejemplo el acceso a recursos naturales, mano de obra cualificada pero comparativamente barata, buenas infraestructuras y otras.

Los esfuerzos constantes de la Administración tributaria de Kazajistán para introducir una cláusula general anti abuso significa, a nuestro parecer, que tarde o temprano una norma GAAR será promulgada en Kazajistán. Al mismo tiempo, estamos de acuerdo con que la creación de dicha GAAR debería seguir las mejores prácticas internacionales y tener en cuenta que Kazajistán es un país en desarrollo y que ni los cuerpos de la administración ni los tribunales tienen experiencia en la interpretación teleológica de la norma, y que no están preparados para manejar la situación. Por ello, la GAAR debería contener las garantías y asegurar que el Estado cumple con el imperio de la Ley.

Hemos evaluado el proyecto actual de GAAR propuesto con los principios que una GAAR exitosa debería contener. Como modelo de buena GAAR hemos estudiado las experiencias del Reino Unido, India y la UE. Como resultado de nuestro análisis comparativo, recomendamos a Kazajistán modificar la GAAR planteada, de manera que la norma proporcione más seguridad y garantías a los contribuyentes.

En particular, la norma debería abordar los siguientes aspectos:

- La norma debería contener indicaciones (a modo de lista abierta) sobre los conceptos críticos contenidos en la disposición (por ejemplo "transacciones con sustancia económica").
- La norma debería aplicarse igualmente a las transacciones que, pese a tener sustancia económica, sean abusivas en su naturaleza.



- La carga de la prueba podría ser atribuida a las autoridades tributarias.
  - Deberá proporcionarse un procedimiento administrativo claro para invocar una GAAR.
  - La norma podría contener el establecimiento y el funcionamiento de un Comité consultivo especial que controlara la aplicación de la GAAR, y que estaría bajo el amparo del Consejo Consultivo. Este Comité debería ser independiente, y estar compuesto de abogados independientes especializados en fiscalidad y de trabajadores experimentados de la Administración tributaria.
  - Deberá proporcionarse un aprendizaje formativo sobre la GAAR tanto a jueces especializados en fiscalidad como a los empleados de la Administración tributaria que trabajen directamente con los contribuyentes.
  - En caso de que existiera resistencia pública a la norma, el legislador debería implementar una cláusula de derechos adquiridos que impidiera la aplicación de la norma a las transacciones desarrolladas con anterioridad a una fecha cierta.
  - Aplicación de la norma tanto a transacciones entre partes vinculadas como no relacionadas.
  - No introducción de un umbral económico, dado que podría proporcionar escapatorias para evitar la aplicación de la GAAR.
- Queda por ver cuál será la redacción exacta de la disposición y en qué medida los empresarios conseguirán reducir su efectividad y la potencial inseguridad resultante de la cláusula GAAR.
- Claramente, el sector empresarial desearía limitar el alcance de la provisión así como las situaciones y circunstancias a las que será aplicable. Sin embargo, en nuestra opinión, algunas de las expectativas proclamadas por los contribuyentes en Kazajistán son razonables y, en muchos casos, son coherentes con los principios formulados por investigadores occidentales relativas a la efectividad de las GAAR y, por ello, las hemos tomado en consideración a la hora de formular recomendaciones para corregir la GAAR en Kazajistán.

Por tanto, la discusión, a nuestro parecer, no es sobre la idea de tener una GAAR o no, sino sobre cómo debería redactarse dicha disposición. Como hemos examinado, es muy recomendable para Kazajistán corregir el proyecto de GAAR actual e incluir garantías adicionales para los contribuyentes así como clarificaciones sobre el procedimiento con el que debería aplicarse la norma.

Consideramos que debería introducirse una GAAR en Kazajistán, siendo probable que este ejemplo sea seguido por otros países de Asia Centra y CEI.