

Medidas Antiabuso en el **ORDENAMIENTO TRIBUTARIO COLOMBIANO**

Sistematización y Análisis de su Suficiencia

Carlos Mario Vargas Restrepo



120

100

80

60

40

20

SE*

SelloEditorial
UNICATÓLICA

Medidas Antiabuso en el **ORDENAMIENTO TRIBUTARIO COLOMBIANO**

Sistematización y Análisis de su Suficiencia

Carlos Mario Vargas Restrepo





Medidas Antiabuso en el Ordenamiento Tributario Colombiano. Sistematización y Análisis de su Suficiencia

@ Carlos Mario Vargas Restrepo

Fundación Universitaria Católica Lumen Gentium – **UNICATOLICA, 2023.** Cali. Colombia
pp. 97. 17x23 cm

Incluye referencias bibliográficas

ISBN: 978-628-95384-7-2

e-ISBN: 978-628-95384-6-5

Primera edición / abril de 2023

Palabras Clave: 1. Anti-abuso. 2. Normas Fiscales. 3. Fraude Tributario

343.04 cd 22 ed.

V2972

Archivo descargable en formato MARC en: <https://tinyurl.com/uc00035>

@ Fundación Universitaria Católica Lumen
Gentium – Unicatólica Cali
www.unicatolica.edu.co
Carrera 127 No 12-459. Campus Pance
Cali - Colombia

Canciller

Mons. Luis Fernando Rodríguez Velásquez

Editor Sello Editorial

Duvan F. Peña Benítez

Rector

Pbro. William Antonio Correa Pareja

Gestión Editorial

Fondo Editorial Universidad Católica de
Oriente

Vicerrectora Académica

Luz Helena Grajales López

Corrección de Estilo

Omaira Reina

Director de Investigaciones

Fabio Alberto Enríquez Martínez

Diseño y Diagramación

Silvia M Giraldo

ÍNDICE

- 
- 6 **ÍNDICE DE CUADROS**
 - 7 **ÍNDICE DE FIGURAS**
 - 8 **ABREVIATURAS**
 - 9 **PRESENTACIÓN**
 - 11 **CAPÍTULO 1**
El fraude en materia tributaria
 - 17 **CAPÍTULO 2**
Medidas antiabuso o antielusorias.
Fundamentos, concepto y clasificación
 - 31 **CAPÍTULO 3**
Las medidas antiabuso en Colombia
 - 71 **CAPÍTULO 4**
Suficiencia de las normas
antiabuso definidas por Colombia
 - 83 **REFERENCIAS**

ÍNDICE DE CUADROS

- Cuadro 1** *Acciones del Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*
- Cuadro 2** *Principales antecedentes jurisprudenciales de la medida general antiabuso. Marco conceptual de la Corte Suprema de Justicia*
- Cuadro 3** *Principales antecedentes jurisprudenciales de la medida general antiabuso. Marco conceptual del Consejo de Estado*
- Cuadro 4** *Tratados internacionales para evitar la doble tributación en materia del impuesto sobre la renta*
- Cuadro 5** *Tratados internacionales para el intercambio de información tributaria en materia fiscal.*

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 Métodos definidos por la OCDE para la determinación de los precios de transferencia

Figura 2 Actividades meritorias para pertenecer al Régimen Tributario Especial

ABREVIATURAS

art.	Artículo
BEPS	Erosión de la base gravable y traslado de beneficios
CAN	Comunidad Andina de Naciones
CDI	Convenio de doble imposición
D.R.	Decreto Reglamentario
DIAN	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
E.T.	Estatuto Tributario (colombiano)
MCOCDE	Modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
ONU	Organización de Naciones Unidas
UE	Unión Europea
UVT	Unidad de valor tributario

PRESENTACIÓN

Los procesos tributarios de gestión del recaudo, fiscalización y control de las operaciones adelantadas por los contribuyentes, así como la determinación de las obligaciones tributarias han sido impactados por el auge del mercado internacional. La existencia de jurisdicciones con ventajas fiscales para la localización de inversiones y la expansión transfronteriza de las actividades empresariales han conducido a la definición de estrategias de planificación fiscal agresivas (*treaty shopping, rule shopping*, las sociedades conductoras de inversión, las triangulaciones, la doble residencia, la utilización de paraísos fiscales, la manipulación de los precios de transferencia entre entidades vinculadas, reorganizaciones empresariales, entre otras) y, también, a la configuración de actos o negocios sin sustancialidad económica por parte de los contribuyentes con el fin último de disminuir sus cargas impositivas.

Como quiera que resulte lógico, esto aumenta la evasión y erosiona el recaudo de los fiscos, lo cual se agudiza por la incapacidad tanto de los legisladores, como de las administraciones tributarias para regular-intervenir diferentes aspectos, actuaciones y estructuras que adoptan los sujetos pasivos en sus transacciones nacionales e internacionales.

Diversas organizaciones internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, OCDE, la Unión Europea, la Comunidad Andina de Naciones, CAN, entre otras, se han ocupado del fraude en materia tributaria y proponen algunas guías orientadas a combatir la evasión, recogidas por diferentes Estados al formular su política fiscal y al suscribir convenios para evitar la doble imposición internacional -CDI-.

Colombia no es ajena a estos fenómenos. De una parte, registra un incremento en su actividad empresarial, en sus niveles de inversión extranjera

y en su participación en el mercado internacional. Como consecuencia de ello, también ha podido ampliar su red de tratados internacionales para evitar la doble imposición. Por otra parte, estos avances han supuesto nuevas formas de evasión y, con ello, la necesidad de definir normas tendientes a dotar a la administración tributaria de herramientas legales para combatir la evasión y el fraude en materia tributaria.

En tal sentido, este trabajo tiene como propósito sistematizar las normas antiabuso contenidas en el ordenamiento tributario de Colombia haciendo un análisis de su suficiencia. Es resultado de un proceso de investigación cualitativo sustentado en el método hermenéutico.

La investigación demandó un diseño documental que permitió analizar el fenómeno del abuso tributario y las medidas definidas en el ordenamiento tributario colombiano desde una perspectiva teórica y conceptual. El diseño documental permite revisar diferentes tipos de documentos y el levantamiento de información que permita solucionar la problemática investigativa (Hurtado, 2012). De esta manera, se hizo revisión y análisis documental mediante la identificación y validación de las fuentes; revisión y registro de la información, clasificación, categorización y análisis de la misma.

Lo anterior llevó a identificar las principales medidas antiabuso definidas por Colombia, al tiempo que propició postular algunas reflexiones en cuanto a su suficiencia.

Así, la obra se estructura en cuatro capítulos. En el primero se describen los principales fundamentos conceptuales frente al fraude y abuso del derecho tributario y, en el segundo, se plantean las generalidades de las normas o medidas antiabuso señalando sus fundamentos y concepto. Asimismo, se plantea la clasificación de las normas antiabuso enfatizando en la taxonomía según la cual tales normas pueden ser de tipo interno o externo. En el tercer capítulo se hace la identificación y sistematización de las medidas antiabuso existentes en la regulación fiscal de Colombia, internas y externas; mientras que en el último capítulo se analiza la suficiencia de tales medidas, aunque cabe señalar que durante el desarrollo del trabajo se hacen anotaciones frente a algunos puntos relevantes de determinadas medidas antiabuso descritas.



CAPÍTULO 1



EL FRAUDE EN MATERIA TRIBUTARIA

EL FRAUDE EN MATERIA TRIBUTARIA

El concepto de fraude en materia jurídica y, concretamente, en el derecho tributario, ha sido objeto de continuo debate. Algunos trabajos que abordan este problema son los de De Castro (1955) quien lo define como "uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se han amparado en otra norma dictada con distinta finalidad" (p. 607); y el de Martín et al., 2013, quienes enseñan que el fraude tributario concierne al "resultado contrario a una norma tributaria producido por uno o varios actos que se han realizado bajo el amparo formal de una ley tributaria dictada con distinta finalidad de la perseguida por los interesados" (p. 168). En ambas posturas, se identifica que el fraude tributario tiene el carácter de pretender resultados contrarios al espíritu de la norma, ello es, al propósito pretendido por el legislador al crear la norma.

Sin embargo, el fraude tributario también puede consistir en el aprovechamiento de una condición más favorable a la prevista por el creador de la norma. Así, Pérez (2019) plantea que:

El fraude tributario se presenta en aquellos casos en que los negocios o situaciones sobre los que versa la calificación presentan unas características anómalas, con rodeos o artificios que permiten concluir que dichos negocios han sido realizados con finalidad elusiva, es decir, con la intención de propiciar su encaje en el presupuesto de hecho de una norma más favorable que la correspondería al negocio usual. (p. 276)

Ahora bien, la autoridad tributaria de Colombia asume en su doctrina que el fraude fiscal "consiste en el abuso de las formas jurídicas con desviación

de los objetivos pretendidos por el legislador, ocultando o alterando los hechos económicos con la consecuente disminución de los tributos a pagar" (Concepto DIAN 051977 de 2005). Agrega la DIAN que el fraude fiscal se caracteriza por las siguientes cuestiones:

1. No necesariamente implica la violación de la ley en forma directa,
2. La realidad económica contrasta frente a la realidad formal,
3. Se abusa de las formas jurídicas,
4. Se presenta una desviación de los objetivos perseguidos por el legislador, al tener como finalidad la de aminorar o eliminar la carga tributaria.

Conviene en este punto advertir acerca de la prevalencia del derecho sustancial sobre la forma de las operaciones o negocios mercantiles, lo cual conduce a señalar que la interpretación y aplicación del ordenamiento tributario debe hacerse considerando tanto el texto normativo como el contexto material en el que se realizan tales operaciones o negocios.

De los fundamentos anteriores, se colige que el fraude tributario tiene como propósito la disminución, diferimiento o eliminación de cargas impositivas sin fundamento legal, creando así, distorsiones en la realidad económica o sustancialidad de las operaciones, actos, contratos o negocios jurídicos. De esta manera, el fraude puede revestir diferentes formas, elusión o evasión del ordenamiento tributario, las cuales conviene precisar.

En la doctrina clásica, la elusión fiscal "consiste en una finalidad de ahorro fiscal, pero por medio de una conducta consistente en impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el supuesto de hecho legal" (Hensel, 1956 citado en García, 2015, p. 174). De esta manera, "la elusión será un resultado al que se puede llegar distorsionando la actividad negocial, pero con plena observancia de las normas positivas, al menos en su aspecto formal" (García, 2015, p. 174).

Desde esta perspectiva, en la elusión fiscal los contribuyentes se valen de estrategias de tipo legal, lagunas o vacíos normativos para disminuir,

eliminar o diferir la obligación tributaria, lo cual representa una vulneración (indirecta) de las normas fiscales.

En la evasión, *a contrario sensu*, existe un carácter de ilicitud toda vez que se presenta una violación directa del ordenamiento jurídico distorsionando la realidad negocial y sustancialidad económica de las operaciones con el único propósito de disminuir la obligación tributaria sustancial o incumplir la obligación tributaria formal.

De acuerdo con Entrecanales (2014), esta diferenciación entre elusión y evasión fiscal se corresponde con la tensión entre fraude de la ley y simulación, siendo la elusión equivalente a fraude del ordenamiento y la evasión equivalente a la simulación. Así, la simulación se entiende como el concierto por medio del cual se pretende engañar o perjudicar a terceros, lo cual en el plano fiscal equivale al fisco (Martínez, 2007).

De cualquier manera, en la doctrina se ha llegado a cierto consenso de considerar que ambas figuras constituyen abuso en materia tributaria, y por ende acarrean las consecuencias legales que contemplen los Estados en sus regímenes de infracciones y sanciones, tanto a nivel doméstico como en el derecho tributario internacional.

Ahora bien, frente al concepto de elusión fiscal surge el interrogante de si resulta admisible o no, es decir, si en realidad la elusión es una forma de abuso de las normas tributarias. Ligado a esto, ¿le es lícito al contribuyente aplicar normas que representen ventajas fiscales? Esto genera una dificultad de delimitación entre los conceptos de elusión fiscal y planificación fiscal o economía de opción. Este último concepto según García (2015) se refiere a:

La posibilidad que tiene el contribuyente de optar dentro de la legalidad por las fórmulas fiscales más beneficiosas sobre la base de la libertad económica. O lo que es lo mismo, la posibilidad de la evitación del tributo (*tax avoidance*) a través del legítimo derecho a optar por las vías fiscales menos onerosas. (p. 175)

Así las cosas, mientras la elusión constituiría fraude cuando se abuse de las disposiciones normativas para evitar o aminorar la carga impositiva, la

planificación fiscal constituiría un derecho de los contribuyentes, dentro de la libertad económica, de optar por las opciones incorporadas en el derecho positivo que representen ventajas fiscales. Martínez (2007) señala que:

En la elusión existe un escalón o un grado superior a la simple planificación tributaria, puesto que en la primera son muchas las ocasiones en que el contribuyente utiliza formas jurídicas infrecuentes o atípicas o bien "se aprovecha" de lagunas, vacíos, errores o contradicciones del legislador. (p. 357)

En todo caso, se plantea un desafío para los legisladores de elaborar normas con la mayor claridad posible, en orden a evitar vacíos normativos que puedan alentar a los contribuyentes a eludir la norma o a generar diferencias en los criterios de interpretación de la misma entre estos y las autoridades fiscales. Se trata de generar los elementos legales por medio de los cuales los contribuyentes opten por las alternativas contempladas por el legislador de manera expresa, evitando aquellas que puedanemerger de manera implícita que son las que a la postre dificultan diferenciar la elusión de la planificación fiscal.



CAPÍTULO 2



MEDIDAS ANTIABUSO O ANIELUSORIAS.
FUNDAMENTOS, CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN

MEDIDAS ANTIABUSO O ANTIELUSORIAS. FUNDAMENTOS, CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN

El auge creciente del mercado internacional, la búsqueda de jurisdicciones con ventajas fiscales para la localización de las inversiones y la expansión transfronteriza de las actividades empresariales tienen incidencia sobre los procesos tributarios de determinación de las cargas impositivas, de administración y de control de los diferentes tributos. Así, el escenario de la economía global supone tensiones en el cumplimiento de las máximas generales de la imposición asociadas a la capacidad económica, legalidad, seguridad jurídica, igualdad, equidad y justicia tributaria, entre otros, toda vez que los contribuyentes se debaten entre cumplir cabalmente con las obligaciones fiscales de las diferentes jurisdicciones y diseñar estructuras elusivas, evasivas o de planificación fiscal agresiva en orden a racionalizar su nivel de tributación.

Dentro de las estructuras de planificación fiscal agresiva se pueden señalar, entre otras, las siguientes: *treaty shopping*¹, *rule shopping*², sociedades conductoras de inversión, las triangulaciones, la doble residencia, la utilización de paraísos fiscales y la manipulación de los precios de transferencia entre entidades vinculadas. El propósito de estas figuras es hacer más eficiente el costo fiscal de las diferentes operaciones.

19.

¹ Práctica mediante la cual se estructuran negocios o empresas para acceder a los beneficios de un tratado tributario internacional con un Estado anfitrión (Baumgartner, 2015), que de otra forma no serían posibles por carecer de residencia en los Estados contratantes del tratado.

² Práctica mediante la cual se hace calificar la renta percibida por un contribuyente en una categoría que reduce sustancialmente la tributación en la fuente.

Lo anterior se agudiza al considerar que, generalmente, los legisladores no tienen la suficiente capacidad de regular diferentes aspectos, actuaciones y estructuras que los sujetos pasivos definen o implementan en sus operaciones nacionales y de manera especial, en sus operaciones internacionales.

En la misma línea, el escenario descrito anteriormente supone tensiones para los Estados nación referentes a si deben permitir inversiones extranjeras o definir medidas de control que pudieran llegar a desincentivarlas, con lo cual se podría afectar también otras variables económicas (empleo, inflación, valor de la divisa, entre otras). En tal sentido, debe considerarse que el movimiento transfronterizo de capitales, uno de los aspectos característicos de la globalización económica, y el incremento de operaciones empresariales internacionales implica que a las autoridades fiscales se les dificulte conocer y tener control sobre las mismas, máxime en aquellos eventos en los que los contribuyentes hacen ocultamiento de estas o las camuflan bajo instrumentos no sometidos a exacción.

Frente a lo expuesto en el párrafo precedente, Álvarez-Claro (2012) plantea que:

Los [E]stados se encuentran en la disyuntiva de facilitar los negocios y las transacciones internacionales de sus residentes evitando en lo posible los supuestos de doble imposición internacional de las rentas procedentes de otra jurisdicción y, por otra parte, evitar los supuestos de elusión y de evasión fiscal mediante el establecimiento de normas antiabuso de carácter general y de carácter especial, tanto en la normativa interna como en los tratados de doble imposición. (p. 125)

Desde estas perspectivas, el abuso en materia tributaria puede entenderse como una operación o serie de operaciones que involucran el "uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional" (Decreto 624 de 1989³, artículo 869). Por su parte, Pistone (2003)

³ Por medio de este Decreto se expidió el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por ello se le conoce como Estatuto Tributario (E.T.) y de ahí que se utilice con mayor grado esta última denominación en este libro.

lo define como "el fenómeno en el cual un sujeto, para obtener un ahorro de impuesto, requiere los beneficios de un régimen convencional al cual no tendría derecho en razón de su situación sustancial" (p. 115).

Sin embargo, el abuso o no abuso del derecho tributario puede tener una alta carga de subjetividad por lo que su definición dependerá de los elementos normativos que se establezcan para determinar cuando ocurre el abuso y las consecuencias legales que se derivan de ello, principalmente cuando se trata de prácticas elusivas.

Así, las prácticas fiscales abusivas tienen connotaciones que afectan el principio de justicia tributaria puesto que distorsionan el trato igual entre los contribuyentes y suponen una afectación al fisco, tanto por la disminución en los niveles de recaudo como por la menor asignación que puede llegar a hacerse del gasto público, en especial del destinado a inversión social.

Cabe destacar que los sistemas fiscales han venido reaccionando frente a las estructuras y mecanismos de abuso, evasión y elusión fiscal mediante medidas normativas internas (también denominadas domésticas). De facto, debe reconocerse *–grosso modo–* que la regulación fiscal de los Estados contempla diferentes obligaciones y deberes formales al tiempo que incorporan regímenes de infracciones y sanciones a partir de los cuales se definen las consecuencias derivadas del incumplimiento de tales deberes tributarios, las conductas sancionables, las instancias competentes para la imposición de sanciones y la tasación de las mismas.

Asimismo, la reacción por parte de los Estados contra el abuso en materia tributaria ha incluido la adopción de medidas normativas externas a través de previsiones o cláusulas pactadas en los Convenios para evitar la doble imposición las cuales incluyen, generalmente, disposiciones y limitaciones referentes a la residencia para efectos fiscales, el concepto de beneficiario efectivo, la utilización de sociedades instrumentales o interpuestas, el intercambio automático de información, entre otras.

Ambos tipos de medidas persiguen, de una parte, dotar a las administraciones tributarias de herramientas legales para las actividades de fiscalización (control), determinación oficial del tributo y discusión. Por otra parte, tales medidas generan seguridad jurídica tanto en el ámbito nacional como en el internacional, fijando los límites legales para la planificación fiscal por

parte de los contribuyentes y permitiendo economías de opción. Sobre este tipo de medidas, Ramírez (2016) confirma que:

Están dispuestas en las legislaciones para resolver un problema práctico: determinar el límite válido de la libertad de configuración negocial que por efecto tiene la reducción de la carga tributaria de un individuo. En medio de la tensión entre los principios de seguridad jurídica, legalidad y libertad, por un lado, y solidaridad, igualdad, eficacia y sustancialidad, por el otro, las legislaciones alrededor del mundo han buscado crear un conjunto de parámetros que limiten la actividad interpretativa del juzgador, garanticen la seguridad jurídica y el principio de legalidad del tributo, e impidan el menoscabo de los derechos de la administración a recaudar los tributos. (p. 11)

Cabe señalar que la definición de las medidas antiabuso ha tenido un notable liderazgo por parte de diferentes gobiernos y por organizaciones internacionales tales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos –OCDE–, la Unión Europea –UE–, la Organización de Naciones Unidas –ONU–, la Comunidad Andina de Naciones –CAN–, entre otras.

Se destacan los aportes de la OCDE, que en su misión de promover políticas con incidencia sobre la estructura socioeconómica de los países que las acogen ha propuesto una serie de directrices fiscales que si bien se alinean a la lógica de la economía capitalista, también establecen elementos configurativos de normas antiabuso o antielusión, comprendidas en su modelo de convenio –MCOCDE– y en los comentarios al mismo. De igual manera, puede hacerse mención del programa BEPS liderado por la OCDE y el G-20 el cual, mediante quince acciones propuestas a los gobiernos (ver cuadro 1), busca contrarrestar la erosión de las bases fiscales y el traslado de los beneficios empresariales.

Cuadro 1.
Acciones del Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios

Acción 1 Abordar los retos de la economía digital para la imposición	Acción 2 Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos	Acción 3 Refuerzo de la normativa sobre transparencia fiscal internacional (CFC por sus siglas en inglés)
Acción 4 Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros	Acción 5 Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia	Acción 6 Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales
Acción 7 Impedir la elusión artifiosa del estatuto de establecimiento permanente (EP)	Acciones 8-10 Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor	Acción 11 Evaluación y seguimiento de BEPS
Acción 12 Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva	Acción 13 Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia	Acción 15 Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales
	Acción 14 Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias	

Nota: Elaboración propia (2018) a partir de OCDE (2015).

Puede notarse un interés por asegurar la sujeción pasiva a gravámenes de las operaciones realizadas a través del comercio electrónico (economía digital) y obligar a los contribuyentes a transparentar sus operaciones e inversiones localizadas en otras jurisdicciones a través de regímenes de transparencia fiscal internacional.

Asimismo, el proyecto apunta a eliminar de los ordenamientos tributarios los instrumentos híbridos, aquellos cuyo tratamiento fiscal en el país de origen difiere del establecido en el país de residencia del inversor o prestamista y los cuales conducen en casos determinados a situaciones de doble no imposición. Asimismo, se proponen acciones tendientes a evitar el ocultamiento de información asociada a las estructuras de planificación fiscal internacional de carácter agresivo, limitar la erosión de las bases imponibles, la utilización abusiva de convenios fiscales para evitar la doble imposición, al tiempo que se incentiva la suscripción de acuerdos de intercambio de información como mecanismo que permita maximizar la eficacia de los procesos de fiscalización y control adelantados por parte de las autoridades fiscales.

Lo anterior permite colegir que la definición de medidas antiabuso –también denominadas antielusorias– por parte de las autoridades fiscales obedece a la necesidad de evitar que se eluda o evada de manera artifiosa, al margen de la legalidad y en detrimento de los fiscos, la aplicación de las leyes tributarias, lo cual además conduce a señalar que tales medidas procuran el cabal cumplimiento de las obligaciones tributarias y la búsqueda del interés general.

Se trata entonces de normas legales enmarcadas en el ordenamiento tributario cuyo propósito es luchar contra el abuso que en materia tributaria puedan llegar a cometer los contribuyentes asegurando de esta manera el recaudo de los ingresos derivados de los correspondientes hechos imponibles, con lo cual las medidas antiabuso permiten blindar el recaudo tributario de las prácticas abusivas, evasivas y defraudatorias. Mediante estas medidas se reconoce el derecho de los Estados de hacerle frente al abuso y fortalecer el recaudo, de ahí que empiecen a conocerse también como medidas con potencialidad recaudatoria de los ordenamientos (García, 2015).

Mejía et al., 2012 definen las medidas antiabuso como “normas o criterios judiciales para proteger los ingresos tributarios adoptadas en contra de prácticas fiscales nocivas que tienen como propósito la elusión fiscal” (p. 12).

En la misma línea de pensamiento, García (2015) las define de manera genérica como

[...] estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio o a aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir. (p. 5)

En el ámbito del derecho tributario internacional, Delgado (2005) considera las medidas antiabuso como:

Aquellas normas domésticas o convenidas que, basadas en la técnica propia de las normas antielusión, tratan de evitar que actos o negocios con trascendencia internacional obtengan un tratamiento o unas ventajas fiscales impropias, dada la verdadera naturaleza de esos negocios, la realidad de las operaciones efectuadas o el carácter abusivo de aquéllos. (p. 99)

De conformidad con lo descrito anteriormente, las medidas antiabuso pueden ser establecidas en las normas internas o pactarse en los convenios internacionales para evitar la doble imposición mediante cláusulas, para lo cual se debe considerar que tales cláusulas no se excluyen entre sí y en consecuencia pueden ser necesarias varias disposiciones para regular diferentes situaciones (Cubides, 2010).

En todo caso, resulta importante considerar que las normas antiabuso deben concebirse según lo señalado anteriormente como mecanismos legales orientados a ejercer control sobre hechos de evasión y elusión fiscal, pero cuidando que no constrñan las posibilidades de inversión. De ahí que Cubides (2010) señale que:

Al aplicar las reglas antiabuso no debe coartarse el derecho de los contribuyentes a ordenar sus asuntos según la forma que resulte más beneficiosa, siempre apegada a la ley, es decir que no se debe eliminar la posibilidad de la planeación tributaria. Por otra parte, es importante que los países definan cual es el grado de control que quieren aplicar sobre las operaciones de planeación tributaria, optando por una posición más o menos estricta que se refleje en las cláusulas antiabuso, situación que puede tener una importante incidencia en la inversión extranjera en el país y que por tanto debe responder a una política clara al respecto. (pp. 114-115)

Clasificación de las medidas antiabuso

Siguiendo a Pistone (2003), las normas antiabuso pueden clasificarse a partir de tres criterios:

- De acuerdo con el ámbito jurídico en el que se crean, las medidas antiabuso pueden ser internas (definidas en el ordenamiento interno de los países) o pactadas en los convenios para evitar la doble imposición. Esta primera división de las medidas antiabuso también es contemplada por Delgado (2005). De otro lado, en el caso de los bloques o grupos económicos (Unión Europea, Pacto Andino, entre otros) las medidas antiabuso también pueden ser definidas por los mismos, caso en el cual bien podrían denominarse medidas comunitarias.
- Considerando la fuente de la cual provienen, las medidas antiabuso pueden derivarse de la jurisprudencia tal y como suele suceder en países anglosajones o del *common law*– mientras que otras medidas se consagran de manera expresa en el derecho positivo, es decir, en disposiciones legales.
- Atendiendo al contenido de las medidas antiabuso consagradas en el derecho positivo, estas pueden subdividirse en generales, sectoriales o específicas.

Como se mencionó anteriormente, no se trata de criterios incompatibles entre sí; más bien, son criterios que se complementan y a partir de los cuales

se han configurado medidas generales como las sustentadas en la realidad económica o substancia de los negocios, operaciones y actos jurídicos; o medidas específicas como las que se pactan en los CDI comúnmente denominadas limitación de beneficios, entre otras.

En este orden de ideas, las medidas antiabuso de carácter interno son normas creadas por el legislador de cada país con la finalidad de evitar la evasión y el abuso en materia tributaria por parte de contribuyentes que pretendan ocultar hechos imponibles, reducir o diferir artificiosamente sus cargas impositivas. Cabe señalar que si bien es cierto el concepto de medidas antiabuso se ha venido desarrollando al interior de los ordenamientos tributarios en forma de normas de este tipo, tanto en sentido general como de manera específica en algunos de los impuestos que integran tales ordenamientos, ha cobrado mayor relevancia en términos del derecho tributario internacional como consecuencia del movimiento transfronterizo de capitales, las asimetrías entre las normativas fiscales de los diferentes Estados y la existencia de jurisdicciones que permiten a las corporaciones (entidades privadas, generalmente, con carácter de multinacionales o transnacionales) y a los agentes de los mercados financieros (inversores, prestamistas y acreedores potenciales de capital, entre otros) implementar estructuras de planificación fiscal agresivas bajo las cuales se alcanza en momentos determinados supuestos de abuso o de doble no imposición. Este último planteamiento refiere a estructuras en las cuales la obtención de rentas o rendimientos no se somete a imposición ni en el país donde se originan tales rentas o rendimientos (fuente) ni en el país de residencia de las corporaciones y agentes de los mercados financieros.

Frente a lo anterior, puede señalarse que las regulaciones fiscales internas corren el riesgo de sobreponerse en el marco de la globalización económica y de expansión de los mercados. De ahí que diversos países hayan entrado en la dinámica de ampliación de su red de convenios en procura de facilitar las operaciones empresariales internacionales, evitar la doble imposición internacional y controlar el fraude y la evasión fiscal; esto último mediante la inclusión de cláusulas dentro de las cuales destaca la denominada *limitación de beneficios*.

En tal sentido, los ordenamientos deben procurar la compatibilidad entre las normas internas y las cláusulas antiabuso contenidas en los convenios

aplicándolas de manera complementaria y en caso de que no sea así, pues se deberá procurar porque tales convenios contengan los elementos necesarios y suficientes para desconocer las transacciones, negocios y actos jurídicos que se consideren abusivos en materia tributaria (Cubides, 2010).

En concordancia con lo descrito en las líneas precedentes y para efectos de los propósitos de este trabajo, se parte de la clasificación según la cual pueden identificarse en los ordenamientos tributarios medidas antiabuso de carácter general (universales) y medidas antiabuso de carácter específico (especiales). Las primeras refieren a normas que facultan a las administraciones tributarias para recategorizar una operación o conjunto de operaciones en las que se usen o implementen actos o negocios artificiosos, sin razón o propósito económico aparente. Igualmente comprenden disposiciones relativas a la interpretación e integración de las normas fiscales.

García (2015) considera que este tipo de medidas “son de expresión abierta y abstracta, y aparecen previstas para ser aplicadas a un número indefinido de casos” (pp. 179-180). De esta manera, las medidas antiabuso generales constituyen instrumentos jurídicos con efectos jurídicos, el principal, ligado a la dotación de facultades a la autoridad tributaria para desconocer actos, negocios o contratos realizados con el propósito de eludir o evadir el ordenamiento tributario.

Como se desprende de esto, los supuestos que fundamentan la existencia de este primer tipo de medidas son el carácter artificial, la carencia de sustancia económica de las operaciones y el acometimiento de fraude, defraudación, simulación o evasión fiscal por parte de los contribuyentes. Asimismo, cabe señalar que el principio jurídico que las sustenta es el de realidad económica o esencia sobre la forma según el cual el fondo y la realidad de las operaciones se superpone sobre las formas o estructuras que se implementen. Este tipo de medidas al ostentar un carácter general pueden aplicarse para contrarrestar las conductas abusivas derivadas de operaciones internas e internacionales.

Pueden identificarse como medidas antiabuso de carácter general o universal aquellas orientadas a prevenir los fraudes a la regulación fiscal; la detección y sanción de defraudaciones al fisco; la simulación de actos u

operaciones; la fijación de criterios de residencia de las personas naturales y jurídicas, etcétera.

Por su parte, las normas antiabuso específicas (*especial anti-avoidance rules*) –también denominadas especiales– regulan las hipótesis en los planos legal y fáctico que configuran de manera precisa el abuso en materia tributaria. En tal sentido, este tipo de medidas contienen los criterios bajo los cuales se demarca el límite entre abusar y no abusar de las normas fiscales. Ramírez (2016) señala que este tipo de reglas antiabuso “establecen lineamientos estrictos, aplicables únicamente bajo determinadas circunstancias, o específicos sujetos de derecho, con el fin de limitar la libertad contractual, en algunos casos, o determinar fronteras a la validez y oponibilidad, para efectos tributarios, de algunas operaciones” (pp. 18-19).

Por su parte, García (2015) considera que las medidas antiabuso específicas o de carácter especial son “aquellas que prevén una concreta conducta elusiva [...] y vinculan a la misma una consecuencia legal” (p. 181).

Como ejemplo de medidas antiabuso de carácter específico, se pueden resaltar las reglas sobre precios de transferencia (*transfer prices rules*), reglas de subcapitalización de gastos financieros, regímenes de transparencia fiscal internacional, limitaciones a las operaciones con paraísos fiscales o con jurisdicciones de nula o baja tributación, regulaciones específicas sobre instrumentos híbridos, entre otras.

Ahora bien, conviene advertir que la experiencia de otros Estados en relación con las medidas específicas es que si bien resultan útiles para reducir la evasión y el fraude fiscal, una aplicación excesiva de las mismas conlleva a complejizar el sistema impositivo y por ende a la generación de posibles lagunas normativas que pudieran llegar a facilitar estructuras abusivas; por lo cual será necesario procurar un equilibrio entre las medidas específicas y las reglas generales (Ramírez, 2016).



CAPÍTULO 3



LAS MEDIDAS ANTIABUSO EN COLOMBIA

LAS MEDIDAS ANTIABUSO EN COLOMBIA

La sistematización pretendida de las normas antiabuso existentes en el ordenamiento tributario colombiano se basará en la clasificación según la cual este tipo de normas pueden ser internas (si se definen en la legislación doméstica) o externas (las pactadas mediante cláusulas en los CDI). A su vez, estas medidas pueden ser de carácter general o de carácter específico.

Previo a dicha sistematización, conviene revisar –grossó modo– los principales antecedentes de las normas antiabuso, en especial de la medida general, antes de su incorporación en el derecho positivo. Ello permite comprender que la facultad de fiscalización y de reconfiguración de operaciones, actos y negocios con la que cuenta la DIAN ha sido reconocida desde tiempo atrás a través de la jurisprudencia.

Antecedentes jurisprudenciales y doctrinarios de la medida general antiabuso

Ramírez (2016) comenta que parte de los mecanismos legales con los cuales se combate la evasión fiscal han sido traídos al derecho tributario desde la jurisprudencia civilista en la que se ha hecho análisis de conceptos tales como el fraude a la ley, abuso del derecho, la simulación y la prevalencia del principio de sustancia económica sobre la forma de los negocios o actos jurídicos, entre otros.

De *facto*, las primeras referencias que se tienen sobre este asunto se remontan a los años treinta y cuarenta cuando la Corte Suprema de Justicia

profirió algunos fallos en los que fijaba posición sobre los conceptos de abuso de derecho y fraude a la ley, los cuales constituyen uno de los principales precedentes jurisprudenciales en el país (ver cuadro 2).

Cuadro 2.

*Principales antecedentes jurisprudenciales de la medida general antiabuso.
Marco Conceptual de la Corte Suprema de Justicia*

Sentencias de la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil

Sentencia	Materia fallada	Argumento jurisprudencial
Sentencia del 24 de marzo de 1939 (Sala de Casación Civil)	Abuso del derecho y el fraude a la Ley	<i>1. El abuso del derecho y el fraude a la Ley tienen muchos puntos en contacto. En todo abuso del derecho hay un fraude a la ley que lo establece y garantiza y en toda violación indirecta de la ley hay un abuso del derecho respectivo. – 2. La noción de abuso del derecho implica una culpa en su ejercicio y en rigor de verdad en esto consiste. Si se opta por el criterio de subjetividad es en la intención de dañar donde puede encontrarse; si se da prevalencia al criterio objetivo, es la anormalidad de ese ejercicio lo que lo determina. 3. La primitiva teoría del FRAUS LEGI entre los romanos ha sido sólidamente establecida en la jurisprudencia universal. En lo general no se viola la ley con el propósito de violarla, sino con el de lograr fines distintos para los cuales la violación es sólo un medio; pero esta consideración no se opone al concepto de fraude. En otras palabras: puede haber aquel propósito y buscarse por sí mismo; pero no es necesario que lo haya para que el fenómeno se produzca y generalmente no lo hay.</i>
Sentencia del 21 de febrero de 1938	Abuso del derecho	<i>Según la teoría del abuso de los Derechos cada uno de ellos tiene una razón de ser, y su misión que cumplir; cada uno de ellos persigue un fin del cual no es dable desviarse a su titular. Los derechos son dados para la sociedad, a la cual sirven, más que al individuo; por lo tanto no son absolutos sino relativos; deben pues ejercitarse dentro del plano de la respectiva institución, conforme al espíritu que los inspira; no siendo lícito imprimirlas una falsa dirección sin abusar de ellos, con lo cual el titular compromete su responsabilidad hacia la víctima de esa desviación. Vanamente alegárse que se ha utilizado un derecho; porque habiéndose cometido una falta en el ejercicio de ese derecho, tal falta es precisamente lo que causa el ABUSO DEL DERECHO [...], conforme a determinado derecho subjetivo, pero que está en conflicto con el derecho en general o derecho objetivo [...] o conjunto de la regla social. 2. El abuso del derecho constituye una especie particular de la culpa aquiliana; por ende en el abuso puede irse desde la culpa más grave, equivalente al dolo, en que el agente procede movido por la intención de causar daño, ANIMUS NOCENDI, hasta el daño ocasionado por simple negligencia o imprudencia no intencionada.</i>

<p>Sentencia del 19 de mayo de 1941</p>	<p>Abuso del derecho</p>	<p>La teoría sobre abuso del derecho tiene por base la consideración de que el derecho es una función que debe ejercerse para el cumplimiento del fin social y sobre base de justicia, o sea, sin traspasar los límites de la moral. Cuando el Estado crea los organismos adecuados para la administración de justicia parte del principio de que cuando ésta se demanda es porque quien la impetra está asistido por una intención sana y un interés serio o legítimo. Sobre estos conceptos ha planteado teóricamente apenas, si el uso de un derecho dentro de normalidad objetiva pero sin fin lícito o con fin malicioso, podrá y deberá ser protegido por el derecho objetivo, problema que se trata de resolver con la doctrina mencionada, cuya causa determinante se ha pretendido fijar con dos criterios: el primero, que la basa sobre la apreciación de la intención de perjudicar al ejercer el derecho. Los defensores de este aspecto de la doctrina se colocan en un plano puramente subjetivo, juzgando abusivo el ejercicio del derecho cuando el móvil del agente se reduce a la intención de hacer daño. El segundo criterio lo hace fundar en la falta de interés serio y legítimo, o sea, apartamiento del fin económico y social en un ejercicio anormal del derecho. Sus partidarios consideran ilícito el acto realizado sin interés importante y genuino por parte del actuante, y cuyo efecto solo puede ser el perjudicar a otro [...]. La Corte ha reconocido la existencia de la acción sobre abuso del derecho y ha deducido de ciertas normas legales, y en el concepto evidente que el derecho sólo puede existir para satisfacer necesidades justas, legítimas y racionales y teniendo en cuenta que nadie puede tener una facultad emanada de la norma del derecho objetivo, cuya finalidad no sólo sea estéril para el bien propio, sino dañoso para los demás o para fin social.</p>
--	---------------------------------	--

Nota: Elaboración propia (2018).

De acuerdo con la posición de la Corte Suprema de Justicia y siguiendo a Ramírez (2016), el abuso del derecho puede analizarse en clave de la teoría subjetivista o de la teoría objetivista. Así, mientras que para la primera teoría el abuso del derecho se presenta cuando existe la intención de dañar; para la segunda, el abuso tendrá lugar cuando se causa daño a un tercero por el ejercicio anormal del derecho, independientemente de si quien ejerce el derecho quiere o no causar el daño.

Ahora bien, respecto del fraude a la ley, existe una postura según la cual este consiste en eludir la aplicación de una norma a través de un mecanismo jurídico, en tanto que para la Corte no es necesario el propósito de burlar la ley para que se produzca el fraude a la misma.

En la misma línea, las Sentencias del 21 de febrero de 1938 y del 19 de mayo de 1941 también abordaron el concepto de abuso del derecho considerándose que cuando se ejercita un derecho ilícitamente, se deberá proteger mediante el derecho objetivo sobre la base de las teorías subjetivista y objetivista enunciadas en el párrafo precedente. Así, la Corte hizo resaltar, desde la teoría objetivista, que la existencia del abuso al derecho ocurre cuando haya apartamiento del fin social y económico por el ejercicio anormal del derecho. De esta manera, se concibe que el ejercicio de los derechos debe hacerse atendiendo a una finalidad económica y social de bien común y bajo el amparo de la moral y de las buenas costumbres de manera tal que estos no son absolutos sino relativos.

Ahora bien, la jurisprudencia reciente también se ha ocupado de analizar y fallar cuestiones relativas al abuso en materia tributaria, reconociendo la potestad de la Administración Tributaria de fiscalizar los actos, negocios, contratos y operaciones de los contribuyentes y de dejar sin efectos aquellos que sean defraudatorios del fisco (ver cuadro 3).

Cuadro 3.

Principales antecedentes jurisprudenciales de la medida general antiabuso.

Marco Conceptual del Consejo de Estado

Sentencias del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta	
Expediente	Argumento jurisprudencial
1957 del 02 de marzo de 1990	<p><i>Es función intrínseca de la Administración Tributaria, vigilar por la recta aplicación de las normas reguladoras de los impuestos administrados por ella y en uso de tal deber le corresponde estar atenta a que los sujetos pasivos de la obligación, no la infrinjan directamente ni a través de operaciones que aunque virtual o aparentemente legales tengan como objeto menguar los intereses del fisco que la doctrina conoce como elusión tributaria. La interpretación de la ley tributaria no puede atenerse a la verdad formal, debe buscar siempre la verdad real en la determinación de la carga impositiva que corresponde pagar a sus administrados, pues de no ser así su acción resultaría nugatoria.</i></p>

0203 del 01 de noviembre de 1991	<p><i>La Sala tiene en cuenta que la finalidad primordial de la contabilidad, según los términos usados por el Código de Comercio, es la de suministrar una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante. Pero por "negocio" ha de entenderse no sólo el que se realice y perfeccione con todos los requisitos legales como es lo ideal, sino que también deben quedar registrados los que se ejecutan en realidad mediante traslación de bienes y dinero, así sea sin ceñirse a la formalidad propia del respectivo contrato o figura jurídica a que correspondan. La contabilidad no puede limitarse a registrar solamente los negocios jurídicamente perfectos, pues si así fuera, el contador sería una especie de censor jurídico, calidad ésta que en parte alguna se le ha asignado; además tal exigencia se traduciría en la imposibilidad de consignar las operaciones que en ocasiones una empresa realiza injurídicamente, es decir, inclusive en contra de una clara prohibición legal y no por ello puede dejar de registrarse en la contabilidad, obviamente sin perjuicio de la responsabilidad que les cabe a los administradores [...].</i></p> <p><i>Se observa en todo el proceso de análisis y crítica contable que los funcionarios en su afán de mostrar la falta de titularidad en la documentación, lo que lograron fue resaltar y confirmar la utilización física y real de la cebada francesa por parte de la compañía revisada y no por sus titulares en la documentación (el subrayado es propio).</i></p>
3189 del 03 de febrero de 1992	<p><i>El desconocimiento de los efectos fiscales de determinados negocios jurídicos, no niega la validez de éstos, ni invade competencias de otros órganos o funcionarios, por ser facultad propia de la administración impositiva, velar porque no se infrinja la obligación directamente, o «a través de operaciones que, aunque virtual o aparentemente legales, tengan como objeto menguar los intereses del fisco ...»; a más de que, «la interpretación de la ley tributaria no puede atenerse a la verdad formal (sino que) debe buscar siempre la verdad real en la determinación de la carga impositiva... », para que no resulte ineficaz la acción fiscalizadora”.</i></p>
9742 del 04 de febrero de 2000 11650 del 03 de julio de 2003	<p><i>“el desconocimiento, por la Administración Tributaria, del efecto fiscal que generen determinados negocios jurídicos celebrados por particulares, no niega la validez de éstos, sino que la reafirma como que sirve de prueba del presunto fraude fiscal, ni usurpa atribuciones de competencia de otros órganos o funcionarios, siendo facultad propia de los funcionarios impositivos la de velar porque no se infrinja la obligación tributaria sustancial, directamente o a través de operaciones que, aunque aparentemente legales, tengan por objeto menguar los intereses del fisco, entendiendo, además, que la interpretación de la ley tributaria no puede atenerse simplemente a la verdad formal, sino que debe perseguir siempre la verdad real, para que no resulte ineficaz la acción fiscalizadora, ni se deroguen, por convenio de las partes, las prescripciones de la ley en contravía del artículo 16 del Código Civil” (el subrayado es propio).</i></p>
17266 del 19 de mayo de 2011	<p><i>Esta Sala precisa que, para aplicar el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, que proclama el artículo 228 Constitucional, no se pueden dejar de lado las reglas fundamentales que enmarcan el procedimiento tributario, ya que todas las actuaciones deben surtirse en la oportunidad procesal indicada por la ley.</i></p> <p><i>Así las cosas, la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, que pide la demandante, no pueden llevar al extremo de modificar todo el ordenamiento procedural tributario, con el fin de adecuar una actuación administrativa a situaciones particulares de un contribuyente, pues de hacerlo se vulnerarían postulados constitucionales superiores, como el debido proceso y el derecho de defensa, además de desconocer la naturaleza jurídica de las normas procesales, que son de orden público y de estricto cumplimiento” (el subrayado es propio).</i></p>

Nota: Elaboración propia (2018).

Como se desprende de esta línea jurisprudencial revisada, la posición del Consejo de Estado se ha orientado predominantemente a privilegiar la sustancialidad o realidad económica de las operaciones en el ámbito impositivo sobre la forma, de tal manera que se ha procurado sancionar las conductas abusivas y defraudatorias del fisco. Desde esta perspectiva, se reconoce la facultad y deber de la Administración Tributaria de determinar la sustancia económica de las operaciones, en orden a evitar afectaciones en las bases de recaudo mediante formas o estructuras jurídicas implementadas por los contribuyentes. No obstante, conviene considerar la advertencia de Ramírez (2016) según la cual:

Debemos resaltar que en la práctica las decisiones del supremo tribunal de lo contencioso administrativo reconocen relevancia a los aspectos formales de las operaciones jurídicas (como ocurre cuando se niegan beneficios o se desconocen gastos por la ausencia de requisitos formales), las cuales no son fácilmente detectables en un estudio jurisprudencial, en la medida en que en esos casos la controversia no versa sobre sustancia o forma sino que de *facto* el juez decide amparado en un aspecto formal de la controversia puesta en su consideración. Llamamos la atención sobre este tema con el fin de evitar equívocos: las búsquedas de jurisprudencia bajo el criterio de sustancia sobre forma casi unánimemente arrojarán una clara tendencia a privilegiar lo sustancial, porque cuando el debate se centra en determinar la naturaleza real de una operación, el operador jurídico podrá difícilmente apartarse de la justa inclinación a privilegiar la sustancia. No obstante, cuando la discusión no versa principalmente sobre este asunto, sino se muestra como un análisis al paso, los requisitos formales podrían terminar siendo de mayor relevancia que el contenido sustancial del derecho. (p. 36)

.38

Por otro lado, la doctrina oficial también pone en evidencia no solo la postura que ha asumido la autoridad fiscal colombiana frente al abuso y el fraude tributario sino también los aportes de la entidad al desarrollo de estas materias, lo cual resulta relevante en tanto constituyen fuente auxiliar para la interpretación y aplicación del ordenamiento tributario.

En tal sentido, conviene revisar algunos de los desarrollos doctrinarios generados en las materias objeto de análisis.

Dentro de la doctrina oficial se tiene el Concepto 051977 de 2005 en el que la autoridad fiscal concibe el abuso del derecho como el incumplimiento de los objetivos pretendidos por el legislador, ocultando o alterando los hechos a efectos de aminorar las cargas impositivas. En tal sentido, el fraude tributario además de implicar el abuso del ordenamiento tributario, supone la alteración de la realidad económica de las operaciones, negocios, actos o contratos del contribuyente y, en consecuencia, una desviación de los propósitos de la norma.

A su vez, el Concepto 54120 de 2013 considera que las conductas fiscalmente abusivas son aquellas cuyo resultado no tiene un propósito comercial o de negocios legítimo y razonable. Este planteamiento se corresponde con la prevalencia del derecho sustancial y con la realidad económica de las operaciones del contribuyente frente a la forma de los mismos.

Otra doctrina adicional que también contribuye al análisis de estas materias la constituyen el Concepto 057499 de 2004 y el Oficio 093128 de 2011 en los que la DIAN analiza la procedencia del beneficio fiscal deducción por inversión en activos fijos generadores de renta. En estos, la autoridad fiscal adopta igualmente el criterio prevalencia del derecho sustancial, correlacionando los principios de justicia y equidad en orden a hacer prevalecer la sustancialidad económica sobre la forma.

Lo anterior permite señalar que existían desarrollos en la jurisprudencia y en la doctrina oficial frente a las figuras del abuso del derecho y fraude del ordenamiento tributario. Estos desarrollos y otros existentes que aunque no están descritos en este texto (fallos de la Corte Constitucional y de la Sala de Suprema de Justicia), constituyen el principal antecedente de la norma general antiabuso positivizada en Colombia mediante la Ley de Reforma Tributaria 1607 de 2012.

Medidas antiabuso internas

General

Colombia introdujo una cláusula general antiabuso mediante el artículo 122 de la Ley 1607 de 2012 que adicionó el artículo 869 al Estatuto

Tributario regulando el abuso en materia tributaria, y el cual fue modificado posteriormente con el artículo 300 de la Ley 1819 de 2016. Se trata de una disposición que recoge los avances doctrinales y jurisprudenciales (civil, constitucional y contencioso-administrativa) que sobre el abuso se habían dado con anterioridad y los cuales se describieron en el aparte anterior.

Así, la norma vigente faculta a la Administración Tributaria para "recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos" (art. 869 E.T.). Como se señaló en el aparte anterior, el abuso es concebido por el legislador colombiano como el uso o implementación de actos o negocios jurídicos artificiosos y sin sustancia económica en las operaciones empresariales con el propósito de obtener beneficios en materia tributaria ilegítimos, tales como el ocultamiento del hecho imponible, la eliminación del tributo, el diferimiento de la obligación tributaria, el incremento de saldos a favor o de pérdidas fiscales, la aplicación de exenciones o la extensión de incentivos, entre otros. En suma, esta norma general pretende combatir el fraude fiscal y las simulaciones hechas por los contribuyentes.

Como se colige, esta norma busca determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible tanto desde su forma jurídica como desde su contenido económico. En tal sentido, el legislador definió que los actos o negocios jurídicos son artificiosos y sin sustancia económica cuando se evidencie que no resultan razonables en términos económicos o comerciales, originan un beneficio fiscal sin fundamento en los riesgos empresariales y ocultan la verdadera intención de las partes, entre otras circunstancias.

Específicas

Regulación sobre reorganizaciones empresariales.

Esta regulación fue incorporada mediante la Ley 1607 de 2012 que adicionó los artículos 319 a 319-9 del Estatuto Tributario. Es un avance dentro del ordenamiento interno en relación con las reorganizaciones empresariales mediadas por los aportes en especie, las fusiones y escisiones y, sus efectos fiscales, de tal manera que buscó promover la creación de empresas y el fortalecimiento de las mismas estableciendo supuestos de no gravabilidad, pero al mismo tiempo supuestos antielusión.

En relación con los aportes en dinero, tales supuestos comprenden, entre otros, los siguientes aspectos (Art. 319 E.T.):

- La sociedad receptora del aporte no realizará ingresos o perdidas con el mismo cuando a cambio de él se produzca emisión de instrumentos de patrimonio (acciones o cuotas sociales).
- El costo fiscal de los bienes aportados para la sociedad receptora será el mismo que tenía para el aportante. Igualmente, las acciones o cuotas emitidas al aportante será el mismo costo fiscal que tenían los bienes aportados.
- Los bienes aportados conservaran la misma naturaleza que tenían para el aportante (activos fijos o móviles).

De otro lado, en lo que concierne a las fusiones y escisiones adquisitivas, el artículo 319-3 E.T. plantea que las entidades participantes o beneficiarias no serán vinculadas entre sí y tales figuras tendrán –grossó modo– los siguientes efectos con supuestos antiabuso (art. 319-4 E.T.):

- La transferencia de bienes como consecuencia de los procesos de fusión o escisión no constituirá enajenación para efectos fiscales y en consecuencia no habrá ingreso gravable.
- El costo fiscal de los bienes recibidos por la respectiva entidad receptora será el mismo que tenía la transferente. En consecuencia, la entidad receptora no podrá modificar la estimación de la vida útil de tales bienes ni su base de depreciación.
- Los bienes transferidos conservaran la misma naturaleza que tenían para el transferente (activos fijos o móviles).

Por su parte, el artículo 319-5 del mismo instrumento jurídico contempla las figuras de fusión y escisión organizativas, entendiendo por tales aquellas en las que las entidades participantes o beneficiarias tienen el carácter de vinculadas entre sí. Los efectos generales que producen estas figuras son los mismos señalados respecto de las fusiones y escisiones adquisitivas.

Ahora bien, tratándose de la transferencia de activos ubicados en territorio colombiano entre entidades extranjeras en procesos de fusión o escisión, constituirán una enajenación para efectos fiscales y, en consecuencia,

resultarán sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios, salvo cuando el valor de los activos ubicados en Colombia no represente más del 20% de la totalidad de los activos poseídos por el grupo al que pertenezcan las entidades intervenientes en tales procesos (art. 319-8 E.T.). Frente a la parte general de esta disposición, se considera que puede constituirse en una limitación para incentivar las integraciones y reorganizaciones empresariales en el país con recursos e inversiones de entidades extranjeras y, con ello, limitar las posibilidades de mejorar en competitividad y productividad de las empresas nacionales.

Normativa en materia de precios de transferencia.

Mediante los artículos 260-1 a 260-11 del Estatuto Tributario, reglamentados mediante el Decreto 3030 de 2013, se regula la determinación del valor de mercado en las operaciones realizadas entre vinculados económicos en orden a evitar que se trasladen los beneficios de las empresas. Así, se establecen –grossó modo– las siguientes reglas:

- Definición de los criterios de vinculación económica (art. 260-1 E.T., art. 1. D.R. 3030/2013): entidades que se consideran subordinadas; sucursales; agencias; establecimientos permanentes y otros casos de vinculación económica.
- Establecimiento de los sujetos pasivos y del principio del operador independiente o de plena competencia –arm's length- (art. 260-2 E.T.).
- Métodos para determinar el precio de transferencia o margen de utilidad en las operaciones entre vinculados: precio comparable no controlado; precio de reventa; costo adicionado; márgenes transaccionales de utilidad de operación y partición de utilidades (art. 260-3 E.T.). Dichos métodos se adoptan de las directrices de la OCDE (ver figura 1) y se basan en la idea de que las empresas no vinculadas (independientes) consideran diferentes opciones de mercado fijándose en cualquier diferencia que llegase a afectar significativamente su valor.
- Señalamiento de los criterios de comparabilidad para operaciones entre vinculados y terceros independientes (art. 260-4 E.T.). Estos

criterios buscan que los contribuyentes demuestren que los precios utilizados se ajustan a este régimen legal de precios de transferencia por lo que se basan en los siguientes atributos de las operaciones: las características de las operaciones; las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones; los términos contractuales de las partes ajustadas a la realidad económica de las operaciones; las circunstancias económicas o de mercado (ubicación geográfica, tamaño y nivel del mercado, nivel de competencia, disponibilidad de bienes y servicios sustitutos, regulación gubernamental, entre otros) y, las estrategias de negocios.

Figura 1.

Métodos definidos por la OCDE para la determinación de los precios de transferencia



Nota: Elaboración propia (2018) a partir de las directrices de la OCDE (2010).

- Obligación de preparar y conservar la documentación comprobatoria, la cual constituye el sustento de la aplicación del régimen de precios de transferencia (art. 260-5 E.T.).
- Ajuste de los precios de transferencia efectuados con ocasión de la aplicación de un tratado internacional suscrito por Colombia (art. 260-6 E.T.).
- Criterios legales en virtud de los cuales el Gobierno Nacional sustentará la definición de jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y los regímenes tributarios preferenciales (art. 260-7 E.T.), tales como inexistencia de tipos impositivos o existencia de tipos impositivos bajos con respecto a los aplicables en Colombia, carencia de un efectivo intercambio de información, falta de transparencia en el orden legal, inexistencia de sustancia económica en las actividades empresariales, entre otros.
- Obligación de presentar anualmente declaración informativa de precios de transferencia por parte de los contribuyentes del impuesto de renta cuyo patrimonio bruto en el último día del periodo gravable sea igual o superior a 100.000 UVT (el valor de la UVT para el año gravable 2017 fue 31.859 pesos colombianos, Resolución DIAN 71/2016) o cuyos ingresos brutos del respectivo periodo sean iguales o superiores a 61.000 UVT y que celebren operaciones con vinculados económicos (art. 260-9 E.T. y arts. 10 a 13 D.R. 3030/2013).
- Acuerdos anticipados de precios de transferencia (art. 260-10 E.T. y arts. 14 a 22 D.R. 3030/2013).
- Sanciones respecto de la documentación comprobatoria y de la declaración informativa (art. 260-11 E.T. y arts. 23 a 25 D.R. 3030/2013).

.44

Como se deduce, el régimen de precios de transferencia se ha adoptado y se ha modificado a partir de los trabajos desarrollados por la OCDE – como en la generalidad de los Estados– y en tal medida se cumple con el propósito perseguido con los mismos de servir de instrumento para evitar el traslado de beneficios empresariales a otras jurisdicciones y, en últimas, para la determinación de la base imponible del impuesto de renta sobre la base de valores de mercado en las operaciones entre entidades vinculadas.

Normatividad relacionada con jurisdicciones no cooperantes, de nula o baja imposición, con regímenes fiscales preferentes y con paraísos fiscales.

Las medidas antiabuso en relación con estas jurisdicciones fueron incorporadas en el ordenamiento interno mediante la Ley 863 de 2003, la cual limitó los costos y deducciones derivados de pagos efectuados sin haber practicado retención en la fuente a personas o entidades constituidas, localizadas o en funcionamiento en jurisdicciones calificadas como paraísos fiscales por el Gobierno colombiano. Concomitantemente con esto, se definió la tarifa más alta de retención en la fuente para dichos pagos (35%) y el señalamiento de los criterios de orden legal que debería considerar el Gobierno para la definición de las jurisdicciones a ser consideradas paraíso fiscal (tipos impositivos bajos o inexistentes en relación con el tipo impositivo colombiano, carencia de un efectivo intercambio de información, entre otras).

A pesar de estas disposiciones, solo fue hasta el año 2013 que se profirió el Decreto 2193 mediante el cual el Gobierno colombiano definió los países, jurisdicciones, dominios, Estados asociados o territorios que se consideran paraísos fiscales, el cual fue modificado posteriormente por los Decretos 1966 y 2095, ambos de 2014. Se puede deducir que la razón de esto se encuentra en el costo político y en la incidencia que ello tiene sobre las relaciones internacionales y sobre el comercio exterior del país.

Ahora bien, acorde con los avances conseguidos en el ámbito internacional (trabajos OCDE) sobre los paraísos fiscales, su calificación pasó de hacerse por la baja o nula tributación registrada en los mismos al criterio del efectivo intercambio de información por parte de ellos. Así, la Ley 1819 de 2016 (art. 74) al modificar la disposición de la Ley 863 de 2003, señaló que no procede como costo o deducción los pagos realizados sin retención en la fuente a personas o entidades constituidas, localizadas o en funcionamiento en jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición o a entidades pertenecientes a regímenes preferenciales, y para el efecto, modificó el tipo impositivo de retención en la fuente a título del impuesto de renta al que deben someterse tales pagos estableciendo que será el tipo general definido en dicho impuesto para las personas jurídicas (33% a partir del año gravable 2018) el cual resulta elevado en comparación con la tarifa general estipulada para los pagos al exterior que es del 15% (art. 415 E.T.).

Partiendo de un análisis lógico, se infiere que estas disposiciones pretenden desincentivar la utilización de este tipo de jurisdicciones mediante la imposición de una alta carga tributaria en Colombia la cual pudiera no resultar compensada con el ahorro tributario pretendido al utilizar tales jurisdicciones.

Todo esto implicó que se ajustara el artículo 260-7 E.T. en relación con los criterios legales que deberá observar el Gobierno para la calificación de tales jurisdicciones los cuales corresponden a:

- a. Inexistencia de tipos impositivos o existencia de tipos nominales sobre la renta bajos, con respecto a los que se aplicarían en Colombia en operaciones similares.
- b. Carencia de un efectivo intercambio de información o existencia de normas legales o prácticas administrativas que lo limiten.
- c. Falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo.
- d. Inexistencia del requisito de una presencia local sustantiva, del ejercicio de una actividad real y con sustancia económica.
- e. Además de los criterios señalados, el Gobierno Nacional tendrá como referencia los criterios internacionalmente aceptados para la determinación de las jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula imposición (art. 260-7 E.T.).

Por su parte, los régímenes tributarios preferenciales se definen como aquellos que cumplan con al menos dos de los criterios establecidos para la definición de las jurisdicciones no cooperantes y de baja o nula tributación a los cuales se deberá sumar el siguiente: "Aquellos régímenes a los que sólo pueden tener acceso personas o entidades consideradas como no residentes de la jurisdicción en la que opera el régimen tributario preferencial correspondiente (*ring fencing*)" (literal e, art. 260-7 E.T.).

•46

De otro lado, y desde la perspectiva de articulación de las medidas antiabuso, se debe tener en cuenta que la realización de operaciones con domiciliados o residentes en territorios calificados como jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y régímenes tributarios preferenciales obliga al contribuyente del impuesto sobre la renta a la aplicación del régimen de precios de transferencia.

Como se infiere, las operaciones con jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y con regímenes tributarios preferenciales supone las medidas antiabuso descritas y que se pueden sintetizar en obligación de aplicar el régimen de precios de transferencia, desconocimiento de costos y deducciones –salvo si se sometieron a retención en la fuente–, obligación de someter tales operaciones a retención en la fuente con un tipo impositivo considerablemente elevado respecto de los demás tipos definidos para pagos al exterior.

Ahora bien, conviene señalar que para asegurar la efectividad de estas normas y fortalecer las medidas antiabuso, será necesario que el Gobierno actualice el último decreto mediante el cual definió los paraísos fiscales en 2014 ajustándolo a la nueva terminología dispuesta por la Ley 1819/2016 y empleada asimismo en el ámbito internacional, ello es, jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y regímenes tributarios preferenciales.

De igual manera resulta relevante desarrollar análisis doctrinarios propios y coherentes con los avances dados en el ámbito internacional en torno a estos conceptos de jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y regímenes tributarios preferenciales de tal manera que se comprenda mejor su concepción e implicaciones tanto por la administración tributaria como por los contribuyentes, sin limitarlos exclusivamente a los criterios contenidos en el artículo 260-7 del Estatuto Tributario.

Desde esta perspectiva, se propone para avivar el debate académico considerar como regímenes tributarios preferentes aquellos que contemplan tipos impositivos bajos o nulos para determinadas rentas aun cuando el sistema impositivo del que derivan se caracteriza por exigir un alto nivel de tributación.

Adicional a los tipos impositivos bajos o nulos para determinadas rentas, los regímenes fiscales preferentes se caracterizan por conceder tales incentivos fiscales a los no residentes con lo cual se promueve la competencia fiscal perniciosa entre países, la opacidad de los criterios objetivos y subjetivos en su aplicación lo que restringe su transparencia y la posibilidad de que autoridades fiscales de otros Estados puedan tener acceso al mismo y, por último, el no intercambio efectivo de información.

Por otra parte, el concepto de no cooperantes tiene aplicación en referencia a jurisdicciones que cumpliendo con los criterios contenidos en el artículo 260-7 E.T. –mencionados anteriormente–, no intercambian información de manera efectiva con Colombia vía suscripción de tratados de este tipo.

Respecto de las jurisdicciones de baja o nula tributación puede decirse que hacen parte de los territorios atractivos para la constitución de inversiones dadas sus fortalezas de no depender o hacerlo mínimamente del recaudo tributario para financiar el gasto público, caracterizándose además por la ausencia total de tributación o el establecimiento de tipos impositivos de carácter nominal; la falta de sustancia económica en las inversiones u operaciones realizadas a través de ellas; y la limitación interpuesta al acceso de otras autoridades fiscales a información sobre contribuyentes, inversiones u operaciones celebradas en ellas (opacidad de la regulación fiscal, secreto bancario, etc.).

Por último, existe una consecuencia para los nacionales asociada a los paraísos fiscales, la cual consiste en que si durante el respectivo periodo gravable del impuesto sobre la renta y complementarios (anual) fueron residentes fiscales en un territorio considerado por el Gobierno Nacional como paraíso fiscal serán considerados igualmente residentes para efectos fiscales en Colombia (num. 3.f art. 10 E.T.) y, por lo tanto, sometidos al impuesto de renta sobre la base del principio de renta mundial, es decir que deberán tributar en Colombia tanto en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional como de fuente extranjera. De esta manera se evita la posibilidad de que los nacionales con esta condición escapen al sistema impositivo colombiano.

Norma sobre subcapitalización de gastos financieros.

La subcapitalización fue definida por la DIAN (2016) como “cualquier desproporción constatable entre la relación del capital de responsabilidad y el nivel de riesgo de la empresa para llevar a efecto el objeto social” (Concepto 010926). La norma en cuestión se contiene en el artículo 118-1 E.T. (adicionado mediante el art. 109 Ley 1607/2012) y busca limitar la procedencia del gasto por concepto de intereses derivados de obligaciones contraídas directa o indirectamente a favor de vinculados económicos (nacionales o del exterior) señalando que tales intereses serán deducibles

en cuanto el monto total promedio de tales obligaciones o deudas, durante el correspondiente año gravable, "no exceda el resultado de multiplicar por dos (2) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior".

Lo anterior implica que la proporción del gasto por intereses que excede estos límites no será deducible en el impuesto sobre la renta y complementarios. Puede colegirse que se trata de una alternativa implementada por el legislador de limitación de este tipo de gastos frente a otras alternativas tales como la de fiscalización o de reclasificación de tales gastos y con la cual se pretende determinar la sustancia del endeudamiento (DIAN, 2016) de tal manera que se evite la solicitud fiscal de un excesivo nivel de pasivos.

Ahora bien, tratándose de sociedades, entidades o vehículos de propósito especial constituidos para la financiación de proyectos de infraestructura de transporte o de infraestructura de servicios públicos, no aplicará la regla de subcapitalización descrita anteriormente como tampoco a los contribuyentes del impuesto sobre la renta sometidos a inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia, los que realicen actividades de *factoring* y los que desarrollen empresas en periodo improductivo.

Regulación sobre el Régimen Tributario Especial

El Régimen Tributario Especial constituye un sistema preferente de determinación de la base imponible del impuesto sobre la renta por parte de las entidades pertenecientes al mismo como contraprestación por la función social que se supone que desempeñan, coadyuvando al Estado en la satisfacción de necesidades básicas, atención de población en situación de vulnerabilidad y prestación de servicios sociales. Se encuentra regulado en los artículos 19 y 356 a 364-6 del Estatuto Tributario los cuales tuvieron una sustancial modificación mediante la Ley 1819 de 2016.

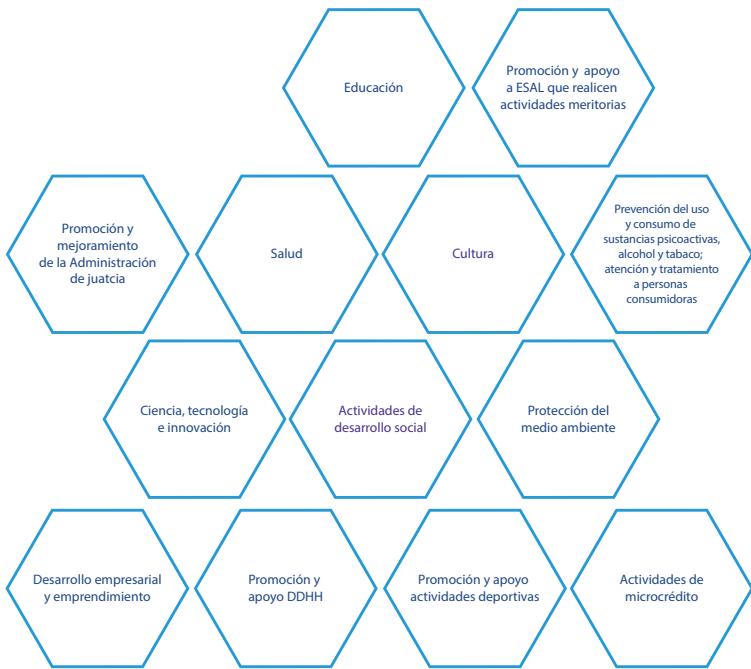
49.

En tal sentido, pertenecen a este régimen el sector cooperativo y las sociedades civiles (fundaciones, corporaciones y asociaciones sin ánimo de lucro). Este segundo tipo de entidades pertenecientes al régimen tributario especial se debe caracterizar por desarrollar un objeto social enmarcado en una o varias de las actividades meritorias enunciadas en la figura 2, las

cuales deben ser de interés general y de acceso a la comunidad, por no hacer reembolso bajo ninguna denominación de los aportes y donaciones recibidos de fundadores, aportantes, asociados, corporados o benefactores; ni por hacer distribución directa o indirecta de excedentes.

Figura 2.

Actividades meritarias para pertenecer al Régimen Tributario Especial



Nota: Elaboración propia (2018) a partir de la disposición del artículo 359 E.T.

Se cree que estas disposiciones constituyen una medida antiabuso al considerar que las modificaciones efectuadas por la Ley 1819 de 2016 pretendieron evitar el desplazamiento de beneficios empresariales a entidades sin ánimo de lucro (fundaciones, corporaciones y asociaciones) para su posterior distribución indirecta mediante reconocimientos, pagos de rentas de trabajo y otras modalidades. Asimismo, otro propósito de esta norma era disminuir los niveles de evasión y eliminar las estructuras de abuso configuradas a partir de la utilización de este tipo de entidades.

Desde esta perspectiva, la ley en comento hizo una limitación precisa de las actividades meritorias que otorgan derecho a pertenecer al régimen tributario especial y, al mismo tiempo, un procedimiento para solicitar la calificación o permanencia dentro del régimen y la obligación de transparentar la información sobre los contratos y pagos efectuados a directivos, fundadores, asociados, etc. En efecto, en la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público argumentó que "el Régimen Tributario Especial que tienen las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) ha sido objeto de abusos por parte de sus beneficiarios, en ese sentido, la propuesta busca fortalecerlo para que cuente con una estructura más sólida, eficiente y transparente. Dentro de las medidas puede destacarse: i) el establecimiento de una lista cerrada de actividades meritorias de pertenecer al Régimen Especial, ii) la definición de un proceso de acceso al Régimen y iii) la obligación de revelar información sobre los gastos y pagos que realicen las ESAL" (p. 136).

Mejoramiento en el acceso a la información sobre contribuyentes para cumplir los acuerdos sobre intercambio de información

La Ley 1819 de 2016 adicionó el artículo 631-4 del Estatuto Tributario en virtud del cual la DIAN puede solicitar información a algunos contribuyentes con la finalidad de poder intercambiarla de conformidad con los convenios suscritos para tal fin. Se trata de una medida más a favor de la administración tributaria en orden a que pueda cumplir con los compromisos internacionales sobre intercambio automático de información teniendo en cuenta los estándares y prácticas reconocidas internacionalmente sobre esta materia.

Para el efecto, los contribuyentes designados por la DIAN deberán suministrar fundamentalmente datos relacionados con cuentas financieras (nombres, apellidos y número de identificación tributaria del exterior del titular de la cuenta o beneficiario efectivo; número de la cuenta financiera; identificación de la entidad financiera; el saldo o valor de la cuenta y los movimientos de la cuenta durante el año, entre otros).

Lo anterior contribuirá a fortalecer el relacionamiento externo de la administración tributaria en tanto contribuirá con otras autoridades fiscales a la lucha contra la evasión y el fraude a través de operaciones, negocios, activos y empresas que se establecen en otros países.

Asimismo, este tipo de medidas le permitirán a la DIAN conocer con mayor detalle información relacionada con activos financieros poseídos en el exterior por parte de los contribuyentes residentes y, en consecuencia, un mejoramiento en los procesos de investigación, fiscalización y control de los impuestos sobre la renta y a la riqueza.

En suma, se trata de una medida recíproca en tanto busca apoyar los esfuerzos internacionales que pretenden combatir la evasión y al mismo tiempo beneficiarse de ellos (la DIAN).

Exigencia de reporte de información tributaria

En concordancia con lo anterior, dentro de los deberes y obligaciones formales aparece el de suministrar información en virtud de la cual, la Administración Tributaria puede exigir el reporte de ciertos datos para adelantar estudios, cruces de información y adelantar otras funciones (arts. 622 a 631-3 E.T.). De esta manera, la autoridad fiscal obtiene información frente a productos financieros poseídos por los contribuyentes, participación en sociedades, monto de ingresos, costos y gastos; facturación, impuestos generados y descontables en el impuesto sobre las ventas, retenciones en la fuente, entre otras. Esta información le resulta útil para la identificación de omisos, inexactos y contribuyentes con incumplimiento de deberes formales.

Reporte de beneficiarios finales

Siguiendo la misma línea de los deberes formales relacionados con el reporte de información a la Administración Tributaria, la Ley de Inversión Social (Ley 2155 de 2021) creó el Registro Único de Beneficiarios Finales –RUB– que hace parte integral del Registro Único Tributario –RUT– tal y como lo señala el artículo 631-6 del Estatuto Tributario, mediante el cual las personas jurídicas y estructuras sin personería jurídica o similares deben suministrar la información de sus beneficiarios finales con el propósito de contrarrestar la corrupción, el lavado de activos, la financiación del terrorismo y la evasión fiscal.

De conformidad con el artículo 631-5 del Estatuto Tributario, son beneficiarios finales en relación con las personas jurídicas:

- Las personas naturales que, actuando individual o conjuntamente, sean titulares, directa o indirectamente, del 5% o más del capital o de los derechos de voto de la persona jurídica, y/o se beneficie en 5% o más de los activos, rendimientos o utilidades de la persona jurídica;
- Las personas naturales que, actuando individual o conjuntamente, ejerzan control directo y/o indirecto sobre la persona jurídica por cualquier otro medio diferente a los establecidos en el punto anterior;
- Cuando no se identifique ningún beneficiario final bajo los criterios señalados anteriormente, se considerará como beneficiario final a la persona natural que ostente el cargo de representante legal, salvo que exista una persona natural que ostente una mayor autoridad en relación con las funciones de gestión o dirección de la persona jurídica.

Por su parte, se consideran beneficiarios finales de las estructuras sin personería jurídica o similares las personas naturales que ostenten cualquiera de las siguientes condiciones:

- Fiduciante(s), fideicomitente(s), constituyente(s) o posición similar o equivalente;
- Fiduciario(s) o posición similar o equivalente;
- Comité fiduciario, comité financiero o posición similar o equivalente;
- Fideicomisario(s), beneficiario(s) o beneficiario(s) condicionado(s); y
- Cualquier otra persona natural que ejerza el control efectivo y/o final, o que tenga derecho a gozar y/o disponer de los activos, beneficios, resultados o utilidades.

Esta medida constituye un mecanismo que permite a la Administración Tributaria identificar a los beneficiarios finales precisando el concepto y alineándolo a estándares internacionales desde los cuales se promueve la transparencia de la información tributaria de las personas jurídicas – diferentes de entidades y empresas públicas– y de las estructuras sin

personería jurídica; el intercambio de información tributaria y; la lucha contra el lavado de activos y financiación del terrorismo.

Régimen de entidades controladas del exterior –ECE–

Este régimen fue creado mediante la Ley 1819 de 2016 que adicionó los artículos 882 a 893 del Estatuto Tributario en los cuales se contempla dicho régimen. Se trata de una medida orientada a proteger las bases imponibles y evitar los desplazamientos de beneficios en desarrollo del plan de acción propuesto por la OCDE contra la erosión de bases y el traslado de beneficios, específicamente la acción 3. En tal sentido, la medida pretende mitigar los efectos nocivos generados al emplear entidades controladas del exterior –ECE–, independientemente de la jurisdicción donde estén ubicadas o constituidas con lo cual se enmarca dentro de las propuestas lideradas por la OCDE sobre transparencia fiscal internacional.

La calificación de una ECE deberá efectuarse con fundamento en los supuestos de vinculación económica definidos en el régimen de precios de transferencia, lo cual para efectos del control que se predica en el régimen de las ECE por parte de un residente en Colombia puede generar dificultades de interpretación y de aplicación de las respectivas normas. Con todo, la norma define, en términos generales, las ECE como aquellas entidades o vehículos de inversión (sociedades, patrimonios autónomos, *trusts*, fondos de inversión colectiva, otros negocios fiduciarios y fundaciones de interés privado) sin residencia en Colombia controlados por residentes en territorio nacional. Dichos residentes colombianos deberán cumplir con el régimen de ECE si ostentan una participación directa o indirecta en la controlada igual o superior al 10% del capital o de los resultados.

El régimen de las ECE pretende asegurar que los residentes fiscales en Colombia tributen sobre los ingresos pasivos (dividendos, rendimientos financieros, ingresos percibidos por la cesión del uso, goce o explotación de activos intangibles, ingresos por la enajenación o arrendamiento de inmuebles; prestación de servicios técnicos, de asistencia técnica, administrativos, entre otros) percibidos por entidades controladas del exterior evitando el diferimiento de la obligación tributaria, ello es, estos residentes deben incluir en sus bases fiscales tales ingresos sin que hayan sido previamente distribuidos por las controladas.

El régimen de las ECE tiene prevista una presunción de derecho –no admite prueba en contrario– según la cual “cuando los ingresos pasivos de la ECE representan un 80% o más de los ingresos totales de la ECE, que la totalidad de los ingresos, costos y deducciones de la ECE darán origen a rentas pasivas” (art. 885 E.T.). Asimismo, existe presunción de que un residente en Colombia tiene control sobre las ECE domiciliadas, constituidas o en operación en una jurisdicción no cooperante, de baja o nula tributación o con regímenes fiscales preferentes.

Ahora bien, llama la atención el hecho de que el régimen se predique respecto de todas las ECE, independientemente de si tienen o no sustancia económica y del Estado de residencia, pues no se entiende que exista erosión de bases en todos los casos, por ejemplo, cuando en el país de residencia de la ECE exista un impuesto análogo, similar o superior al colombiano. A esto se suma el hecho mismo de la procedencia del descuento tributario (*tax credit*) por impuestos pagados en el exterior. En tal sentido, se considera que la medida antiabuso debió orientarse más bien hacia ECE constituidas o ubicadas en jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula tributación o con regímenes fiscales preferentes.

Disposiciones penales orientadas a combatir la evasión y el fraude fiscal

Siendo una de las normas más relevantes en este sentido, las Leyes 1819 de 2016, 2010 de 2019 y 2277 de 2022 también introdujeron modificaciones importantes a la normatividad penal en orden a combatir de manera más eficiente la evasión y el fraude fiscal, definiendo nuevos delitos contra la administración pública lo cual supone una protección a los derechos recaudatorios y fiscalizadores de la DIAN, cuidando asimismo de la posibilidad de los fines constitucionales del Estado y garantizando el deber constitucional de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento del gasto público.

Desde esta perspectiva, puede señalarse que las normas en mención penalizaron la omisión de activos y la inclusión de pasivos inexistentes en cuantía igual o superior a 1.000 salarios mínimos legales mensuales definida en liquidación oficial de la Administración Tributaria con pena privativa de

la libertad y multa pecuniaria la cual se vuelve más gravosa en la medida en que tales omisiones superen la cuantía señalada (art. 434A Código Penal¹).

En concordancia con lo anterior, el artículo 107 del Estatuto Tributario dispuso que no serán "deducibles las expensas provenientes de conductas típicas consagradas en la ley como delito sancionable a título de dolo. La administración tributaria podrá, sin perjuicio de las sanciones correspondientes, desconocer cualquier deducción que incumpla con esta prohibición".

Asimismo, se adicionó al conjunto de delitos penales contra la administración pública la omisión del recaudo de impuestos, tasas y contribuciones por parte de los agentes retenedores o recaudadores, lo cual, junto con la no consignación al fisco de las sumas retenidas o recaudadas dentro de la oportunidad legal de dos meses, puede resultar sancionable con pena privativa de la libertad y con una multa pecuniaria (art. 402 Código Penal).

En la misma línea, la defraudación o evasión tributaria será sancionada con pena privativa de la libertad en los términos del artículo 434B del Código Penal.

Medidas antiabuso relacionadas con limitaciones a la solicitud de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios

Son varias las limitaciones establecidas en la regulación fiscal respecto de la solicitud de costos y deducciones tales como requisitos generales de forma (art. 107 E.T.) y de fondo (art. 177-2 E.T.) para efectos de su deducibilidad: necesidad, proporcionalidad y relación causal; práctica de retención en la fuente cuando proceda, soporte idóneo, exigencia al proveedor de inscripción en el RUT como responsable de IVA, etc.).

Asimismo, se pueden resaltar la prohibición de traslapar gastos con costos o viceversa y la limitación a la amortización del crédito mercantil, como medidas tendientes a minimizar el abuso en materia tributaria.

La primera se contiene en el artículo 176 del Estatuto Tributario el cual prescribe que los costos cuya aceptación esté restringida no podrán ser

¹ El Código Penal fue expedido mediante la Ley 599 de 2000.

tratados como deducción. Asimismo, los gastos no aceptados fiscalmente no podrán ser tratados como costo, ni ser capitalizados. Esta medida específica tiene como propósito evitar que los contribuyentes camuflen partidas de gastos no deducibles como costos o como mayor valor de un activo para su posterior solicitud a través de la depreciación o amortización.

Por otra parte, y en relación con la segunda medida enunciada, la norma fiscal prohíbe la solicitud de costos y deducciones por concepto de la amortización de las plusvalías derivadas de combinaciones de negocios (art. 74 E.T.) evitando de esta manera que se implementen este tipo de reorganizaciones empresariales con la finalidad exclusiva de generar ahorros fiscales mediante la deducción de tales plusvalías.

Normas sobre limitación a la deducción de pérdidas

La regulación fiscal prohíbe la solicitud de las siguientes pérdidas como deducción en el impuesto sobre la renta:

- Pérdidas derivadas de la "enajenación de activos fijos o móviles, cuando la respectiva transacción tenga lugar entre una sociedad u otra entidad asimilada y personas naturales o sucesiones ilíquidas, que sean económicamente vinculadas a la sociedad o entidad" (art. 151 E.T.).
- Pérdidas derivadas de la enajenación de activos en transacciones entre sociedades limitadas o asimiladas y sus socios (personas naturales o sucesiones ilíquidas), el cónyuge o los parientes de los socios dentro del cuarto grado civil de consanguinidad, segundo de afinidad o único civil (art. 152 E.T.).
- Pérdidas provenientes de la enajenación de acciones, partes de interés social o derechos fiduciarios cuando el patrimonio autónomo este constituido por acciones, cuotas partes de interés social o activos cuya pérdida resulte restringida (art. 153 E.T.).
- Pérdidas generadas en la enajenación de plusvalías cuando dicha enajenación se hace como un activo separado (art. 154 E.T.)
- Pérdidas generadas en la venta de bonos de financiamiento especial (art. 155 E.T.).

Medidas antiabuso en el impuesto sobre las ventas

Como se desprende de lo anterior, la mayor parte de las medidas antiabuso se orientan a evitar el abuso o fraude tributario en la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta y complementarios. Sin embargo, se identifican algunas normas relativas al impuesto sobre las ventas que también tienen como propósito contrarrestar posibles conductas abusivas o defraudatorias en este gravamen. Dentro de estas medidas se encuentran las siguientes:

- Territorialidad de los servicios prestados desde el exterior e intangibles licenciados desde el exterior, los cuales se deben sujetar a imposición con el impuesto sobre las ventas cuando el usuario directo o destinatario de los mismos sea una persona residente o una entidad con domicilio en Colombia (par. 3º art. 420 E.T.).
- Determinación oficial del valor de las operaciones subfacturadas o no facturadas el cual será, salvo prueba en contrario, el valor corriente en plaza (art. 453 E.T.).
- Desconocimiento del IVA pagado en las adquisiciones efectuadas a proveedores no inscritos, proveedores ficticios o proveedores insolventes (arts. 494 y 495 E.T.).
- La Administración tributaria puede reclasificar oficiosamente a los no responsables en responsables, cuando disponga de información objetiva que evidencie que son responsables del IVA. Dicha información puede resultar cuando se confirmen cambios de establecimiento de comercio, manteniendo el mismo negocio con ventas superiores a la cuantía establecida para pertenecer al grupo de no responsables o fraccionamiento de la facturación, entre otros (art. 508-1 E.T.).

Normas procesales sobre control tributario

Dentro de este tipo de normas se encuentran las facultades de investigación y fiscalización con que cuenta la DIAN para asegurar el cumplimiento del derecho sustantivo por parte de los contribuyentes (art. 684 E.T.); la remisión que hace el ordenamiento tributario a las normas del Código de Procedimiento Penal y del Código Nacional de Policía en lo que

resulten pertinentes para adelantar investigaciones tributarias (art. 684-1 E.T.); exigencia a determinados contribuyentes o sectores de implementar sistemas técnicos razonables para el control de su actividad generadora de renta (art. 684-2 E.T.); posibilidad de que el Gobierno Nacional pueda instaurar tecnologías para el control fiscal (art. 684-3 y art. 183 Ley 1607 de 2012); facultad de la Administración Tributaria para desconocer efectos tributarios de minoración de cargas impositivas a través de contratos sobre partes de interés social, utilidades o participaciones en sociedades de responsabilidad limitada o asimiladas y sociedades anónimas o asimiladas (art. 690 E.T.) o para determinar la renta o ganancia ocasional cuando se encubra la enajenación de bienes con la venta de acciones (art. 690-1 E.T.).

Por otra parte, conviene recordar la existencia del régimen de infracciones y de sanciones tributarias cuyo propósito es promover el cumplimiento de obligaciones y deberes formales dentro de los términos y requisitos legales (arts. 634-682 E.T.).

Mecanismos de lucha contra la evasión y la elusión tributaria definidos con la reforma tributaria para la igualdad y la justicia social

La reforma tributaria para la igualdad y la justicia social, Ley 2277 de 2022, incorporó al ordenamiento tributario un conjunto de mecanismos para combatir la evasión y la elusión de impuestos en orden a evitar que algunos actores incumplan total o parcialmente con sus obligaciones fiscales, a saber:

- Redefinición del concepto de sede efectiva de administración en el marco de los Establecimientos Permanentes contemplados en el artículo 12-1 del Estatuto Tributario, adicionando que debe considerarse el lugar donde los administradores de la sociedad o entidad usualmente ejercen sus responsabilidades y se llevan a cabo las actividades diarias de la sociedad o entidad.
- Sujeción pasiva de los extranjeros en el impuesto sobre la renta cuando tengan una presencia económica significativa en Colombia (art. 20-3 E.T.), ello es, cuando mantengan relaciones deliberadas y sistemáticas en el mercado colombiano con trescientos mil o más clientes o usuarios y consecuentemente sus ingresos de fuente colombiana superen las 31.300 UVT.

- Asimismo, se entiende que tienen presencia económica significativa en Colombia los prestadores de servicios digitales desde el exterior tales como publicidad online, servicios de contenidos digitales, servicios de transmisión libre, monetización de información, intermediación, suscripciones digitales a medios audiovisuales, gestión de datos electrónicos, servicios de motores de búsqueda online, explotación de intangibles, entre otros.
- Los pagos en especie constituyen un ingreso para el receptor el cual deberá reportarlos como tal en la respectiva declaración del impuesto sobre la renta y complementarios valorados a precios de mercado (art. 29-1 E.T.).
- Estimación de topes indicativos de costos y gastos deducibles en la declaración de renta de las personas naturales, los cuales, en el caso de las rentas de trabajo, no deberían exceder el 60% de los ingresos brutos (art. 336-1 E.T.).
- Para efectos de la gestión, recaudo y control de los tributos nacionales y territoriales, se establece la posibilidad de intercambio de información entre los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, Salud y Protección Social; el Departamento Nacional de Planeación -DNP-; la DIAN; la Unidad de Gestión Pensional y de Parafiscales -UGPP- y las autoridades fiscales de las entidades territoriales (art. 585 E.T.).
- Se autoriza a la DIAN para facturar el impuesto sobre la renta y complementarios, el IVA o el impuesto nacional al consumo a quienes incumplan con el deber formal de declarar. Dicha factura constituirá la determinación oficial del respectivo impuesto y prestará mérito ejecutivo para efectos fiscales (art. 719-3 E.T.).
- El artículo 84 de la Ley 2277 de 2022 amplía la disposición del artículo 23 de la Ley 383 de 1997 relacionada con la limitación para utilizar beneficios fiscales concurrentes, entendiendo como tales no solo las deducciones sin relación de causalidad autorizadas por la regulación fiscal y los descuentos tributarios, sino también las rentas exentas, los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional y la reducción del tipo impositivo en el impuesto sobre la renta.

Medidas antiabuso externas

Como punto inicial de discusión de este apartado puede señalarse que este tipo de medidas se encuentran contenidas en los tratados internacionales suscritos con el propósito de evitar la doble imposición (CDI), los cuales incorporan disposiciones específicas sobre el tratamiento y potestad tributaria de determinadas rentas tales como dividendos, intereses, cánones y ganancias de capital, entre otras; y cláusulas sobre limitación de los beneficios derivados de los convenios y sujeción a los impuestos en las que se enfatizará en este trabajo.

En tal sentido, conviene precisar que en caso de existir conflicto entre la regulación fiscal interna y los CDI, deberán aplicarse preferentemente las disposiciones de estos últimos. No obstante, las disposiciones de tales CDI no excluyen o limitan la aplicación de las medidas antiabuso de carácter interno, máxime al considerar el criterio general según el cual las medidas antiabuso internas son compatibles con las cláusulas que en el mismo sentido se consagren en los CDI.

También, debe tenerse en cuenta que las cláusulas antiabuso incluidas en los CDI no se excluyen entre sí, y que puede ser necesario contar con varias de ellas para regular las diferentes situaciones que pudieran tener incidencia sobre una operación o negocio, tales como el grado de ventaja tributaria logrado con las estrategias de planificación, el entorno normativo de los Estados, la definición de medidas antielusorias internas, los criterios o límites para evitar que con tales medidas antiabuso se terminen descalificando actividades económicas desarrolladas de buena fe, entre otras (Cubides, 2010).

Cabe advertir como siguiente punto, que Colombia no cuenta con una amplia red de convenios internacionales para evitar la doble imposición, puesto que, solo en los años recientes ha iniciado el proceso de suscripción de convenios de este tipo como consecuencia de la globalización de los mercados y, también, como mecanismo para impulsar la inversión extranjera en el país y el crecimiento de la actividad empresarial (ver cuadro 4). De acuerdo con lo anterior, se hará un análisis de las cláusulas antiabuso pactadas en los CDI vigentes.

Cuadro 4.
Tratados internacionales para evitar la doble tributación en materia del impuesto sobre la Renta

Estado contratante	Fecha suscripción	Fecha entrada en vigor	Norma de ratificación
Brasil	05 de agosto de 2022	No vigente	
Países Bajos	16 de febrero de 2022	No vigente	
Uruguay	19 de noviembre de 2021	No vigente	
Emiratos Árabes Unidos	12 de noviembre de 2017	No vigente	
Japón	19 de diciembre de 2018	04 de septiembre de 2022	Ley 2095 de 2021
Francia	25 de junio de 2015	01 de enero de 2022	Ley 2061 de 2020
Italia	26 de enero de 2018	07 de octubre de 2021	Ley 2004 de 2019
Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte	2 de noviembre de 2016	13 de diciembre de 2019	Ley 1939 de 2018
República Checa	22 de marzo de 2012	6 de mayo de 2015	Ley 1690 de 2013
Portugal	30 de agosto de 2010	30 de enero de 2015	Ley 1692 de 2013
India	13 de mayo de 2011	7 de julio de 2014	Ley 1668 de 2013
República de Corea	27 de julio de 2010	3 de julio de 2014	Ley 1667 de 2013
México	13 de agosto de 2009	11 de julio de 2013	Ley 1568 de 2012
Canadá	21 de noviembre de 2008	12 de junio de 2012	Ley 1459 de 2011
Suiza	26 de octubre de 2007	1 de enero de 2012	Ley 1344 de 2009
Chile	19 de abril de 2007	22 de diciembre de 2009	Ley 1261 de 2008
España	31 de marzo de 2005	23 de octubre de 2008	Ley 1082 de 2006
Comunidad Andina de Naciones	4 de mayo de 2004	1 de enero de 2005	Decisión CAN 578 de 2004

Nota: Elaboración propia (2018).

Así, al analizar el CDI vigente suscrito entre **Colombia y España** se puede señalar que si bien algunas disposiciones del mismo permiten interpretar la aplicación de determinadas medidas antiabuso (por ejemplo, los artículos 9 a 13 sobre dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital, etc.), no hay en realidad unos lineamientos específicos y concretos sobre el abuso del convenio o limitación de los beneficios del mismo como si los hay en otros CDI, tal y como se describe a continuación.

En el convenio suscrito por **Colombia con Chile** se destaca una cláusula propuesta por la OCDE referente a la sujeción de impuesto (*subject to tax provision*) según la cual las disposiciones del convenio solo serán aplicables a las rentas por dividendos, intereses y regalías que se encuentren sujetas a impuestos en el Estado de la residencia (art. 27 CDI Colombia-Chile). Se trata de una medida orientada a evitar el *treaty shopping*, ello es, que el convenio sea aprovechado por sociedades interpuestas o sociedades que vehiculen la renta a una jurisdicción diferente de Colombia o Chile.

No obstante, conviene advertir que limitar la cláusula a las rentas por dividendos, intereses y regalías puede hacer que se cometa abuso en otros tipos de rentas diferentes a estas (servicios personales independientes, beneficios empresariales, ganancias de capital, etc.).

La cláusula restringe la aplicación del contrato limitándolo a una o más personas no residentes de ambos Estados cuando "a) detenten directa o indirectamente, o a través de una o más sociedades, cualquiera que sea su residencia, un interés sustancial [...], o b) ejerzan directa o indirectamente, de forma individual o conjuntamente, la gestión o el control" de una sociedad residente en alguno de los Estados contratantes, de tal manera que asegura una mayor eficacia en tanto, además de cuidar la sustancia económica de la inversión, controla los posibles casos de interposición de sociedades.

Por otra parte, el CDI **Colombia-Canadá** elimina el tratamiento de los dividendos, intereses y regalías dispuesto en el mismo cuando la creación o atribución de una acción, crédito o derecho de los cuales deriven respectivamente estos tipos de rendimiento sea para obtener provecho de dicho convenio (art. 26).

Asimismo, el numeral tercero del citado artículo 26 contempla una medida antiabuso sobre la base del concepto de beneficiario efectivo al señalar que "el Convenio no será aplicable a una sociedad, fideicomiso u otra entidad que sea residente de un Estado Contratante y que efectivamente pertenezca a una o varias personas no residentes de ese Estado, o que sea controlada directa o indirectamente por las mismas, si el monto aplicado por dicho Estado sobre la renta o patrimonio de la sociedad, fideicomiso, u otra entidad, es sustancialmente menor al monto que hubiese sido aplicado por el referido Estado".

En lo que concierne al convenio **Colombia-México**, el artículo 26 busca limitar los beneficios del mismo a personas distintas de las naturales y las jurídicas las cuales tendrán que cumplir con los siguientes requisitos para poder beneficiarse del CDI:

- Más del 50% de las participaciones en dicha persona o sociedad pertenezca directa o indirectamente a cualquier combinación de una o más personas naturales o físicas que sean residentes de uno u ambos Estados contratantes; sociedades residentes de un Estado contratante cuyas acciones se coticen sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido o uno de los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas o autoridades locales.
- En lo que respecta a los beneficios del convenio aplicables a los rendimientos por dividendos, intereses y regalías, no más del 50% del ingreso bruto de dicha persona sea utilizado para efectuar pagos, directa o indirectamente, de dividendos, intereses o regalías a personas o entidades distintas de las descritas anteriormente.
- Corresponda a una sociedad residente de un Estado contratante cuyas acciones se coticen sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido.

•64

En términos similares, los convenios firmados con **Italia, Reino de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y Francia**, contemplan una medida general en virtud de la cual los beneficios de tales convenios no serán procedentes respecto de alguna renta de la cual se pueda concluir razonablemente, con fundamento en los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación del que deriva el rendimiento tiene como propósito principal la

obtención del beneficio, a menos que se acredite que otorgar el beneficio en tales circunstancias estaría conforme al propósito y objeto del convenio (artículos 29, 22.1 y 26-1 respectivamente).

Se resaltan del CDI con el **Reino de Gran Bretaña e Irlanda del Norte** las disposiciones de los artículos 22.3 y 22.4 las cuales constituyen cláusulas tendientes a evitar la doble no imposición, pues señalan que las rentas exoneradas en uno de los Estados, cuando de conformidad con las leyes del otro Estado se deban someter a gravamen, resultaran exonerables en el primer Estado siempre que tributen en el segundo.

Entre tanto, resulta relevante el hecho de que el CDI **Colombia-Francia** define lo que se debe entender por personas vinculadas al señalar que tendrán esta condición si una de ellas posee al menos el 50% de participación efectiva directa o indirecta. Asimismo, serán vinculadas si una ejerce el control sobre la otra o si ambas se encuentran bajo el control de la misma matriz.

Adicionalmente, este convenio niega los tratamientos favorables contenidos en el mismo respecto de una renta cuando el perceptor no sea el beneficiario efectivo de la misma y la operación le permita al beneficiario efectivo asumir una carga tributaria inferior a la que hubiera asumido si hubiera percibido directamente dicha renta.

Frente a las cláusulas anteriores contenidas en los convenios existentes con **Chile, Canadá, México, Italia, Reino de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y Francia**, conviene preguntarse sobre qué entender por interés sustancial, puesto que no se identifican en el ordenamiento colombiano ni en la doctrina posiciones claras sobre el asunto, que permitan a la administración tributaria desvirtuar en un momento determinado la procedencia o improcedencia de aplicación del convenio. Sumado a esto, y dada la carencia de tratados internacionales para el intercambio de información en Colombia, puede suceder que la eficacia para la aceptación del convenio se debilite o resulte complejo probar la realidad material con la cual se constituyó una acción, crédito o derecho, y para controlar si efectivamente el beneficiario de las rentas derivadas de tales activos se encuentra o no en el país de residencia o contratante del convenio según se defina la potestad tributaria.

Ahora bien, el artículo 21 del CDI **Colombia-Suiza** contiene una cláusula antiabuso según la cual “cuando una sociedad residente en un Estado Contratante recibe una renta proveniente del otro Estado Contratante y transmite, directa o indirectamente, en cualquier momento y bajo cualquier forma, al menos la mitad de esta renta a una o más personas que no son residentes de este otro Estado Contratante, este elemento de renta no [se] beneficia del presente Convenio”.

La disposición anterior no se aplica si se demuestra que las operaciones realizadas no tienen como propósito principal beneficiarse del CDI, lo cual se entiende cumplido cuando la renta sea transmitida a una o más personas no vinculadas o “beneficia de un tratamiento convencional equivalente o más favorable si esta hubiese estado recibida directamente por la o las personas a las cuales esta fue transmitida” (art. 21.2).

Se trata de una medida que restringe la aplicación del convenio a las operaciones celebradas entre vinculados económicos cuando se traslada más de la mitad de la renta percibida por un residente de uno de los Estados contratantes a una o más personas no residentes de dicho Estado. Se puede inferir que esta medida requiere igualmente un efectivo intercambio de información, no solo para determinar la cuantía transferida de la renta, sino también para determinar el cumplimiento de los supuestos de vinculación económica, y para probar el aprovechamiento o no de los beneficios del convenio. Y aunque el CDI con Suiza contiene una cláusula de intercambio de información (art. 26), hace falta ampliar la red de convenios y tratados internacionales de este tipo para conseguir mejores resultados con esta medida antiabuso.

Por su parte, el artículo 22 del CDI con **Emiratos Árabes Unidos –EAU–** consagra una cláusula sobre limitación de beneficios la cual dispone para un residente de este Estado que perciba rentas en Colombia, que este tendrá derecho a los beneficios derivados del tratamiento dado según el convenio a los rendimientos por actividades de navegación y transporte aéreo, dividendos, intereses, regalías y ganancias de capital siempre que dicha persona sea residente en EAU; una persona distinta de las naturales de EAU; una persona natural o una sociedad que pueda probar que al menos el 51% de la participación en los beneficios de la misma es propiedad, directa o indirectamente, de EAU, y/o de una institución gubernamental de EAU, y/o de una persona natural residente de EAU, y que esa sociedad está controlada por estos residentes.

Adicionalmente, el numeral segundo de esta cláusula coloca como requisito adicional para la reducción del impuesto colombiano que la sociedad residente en los Emiratos Árabes Unidos demuestre que su propósito principal, o el de la realización de sus actividades, o el de la adquisición o mantenimiento de la tenencia u otra propiedad de donde proviene el ingreso en cuestión, no es obtener ninguno de estos beneficios a favor de una persona que no sea residente de los Emiratos Árabes Unidos. Adicionalmente, la sociedad debe demostrar que más del 50% de sus ingresos brutos no se utilizan, directa o indirectamente, para cumplir obligaciones (incluidas obligaciones de intereses o regalías) con personas que no tienen derecho a los beneficios de este Acuerdo.

Por otra parte, se consagra en una perspectiva de compatibilidad de esta cláusula con las medidas antielusivas de carácter interno, que las normas sobre evasión y elusión fiscal definidas por el legislador colombiano resultaran aplicables.

Ahora bien, al igual que el CDI con Italia, los beneficios del convenio no serán procedentes respecto de alguna renta de la cual se pueda concluir razonablemente, con fundamento en los hechos y circunstancias pertinentes, que el acuerdo u operación del que deriva el rendimiento tiene como propósito principal la obtención del beneficio, a menos que se acredite que otorgar el beneficio en tales circunstancias estaría conforme con el propósito y objeto del convenio.

Todas estas disposiciones implicarán el intercambio de información entre ambos países tal y como se dispuso en el artículo 25 del CDI, sin perjuicio de lo ya indicado sobre el control y eficacia de la medida para la autoridad fiscal colombiana.

Respecto a los convenios con **República Checa, India y Portugal**, los respectivos artículos 25, 28.2 y 26 establecen una cláusula general sobre limitación de beneficios a sociedades que utilicen el convenio con el único propósito de obtener los beneficios contenidos en el mismo, lo cual implica igualmente un efectivo intercambio de información entre estos Estados y Colombia para denegar tales beneficios cuando en virtud del concepto de las correspondientes autoridades fiscales constituyan abuso en materia tributaria.

Como se colige de las cláusulas expuestas en todos estos convenios firmados por Colombia, el propósito de las mismas se centra en evitar la constitución de sociedades interpuestas u otros tipos de vehículos fiscales con el propósito de beneficiarse de los convenios (*treaty shopping*) situación que se considera para estos efectos y en el marco del MCOCDE como un abuso en materia tributaria.

De otro lado, el Convenio con **India** compatibiliza las disposiciones del mismo con las medidas internas al señalar que "las disposiciones del presente Acuerdo en ningún caso impedirán a un Estado Contratante aplicar las disposiciones de su legislación interna y las medidas relacionadas con la elusión y evasión de impuestos, descritas o no como tales" (art. 28.1). Una disposición similar se haya contenida en el convenio con Portugal.

Asimismo, se dispone que las personas jurídicas que no realicen actividades o negocios de buena fe, se tendrán en cuenta para efectos de las medidas señaladas anteriormente (art. 28.3). No obstante, esta última disposición contraría los principios de justicia e igualdad tributaria en razón de que limita la medida a las personas jurídicas, y al no señalarse nada sobre las personas naturales pudiera interpretarse y aplicarse que no se verían sometidas al contenido de la medida antiabuso.

En la misma línea, el artículo 26 del CDI **Colombia-Corea** dispone normas antiabuso en términos igualmente similares a los ya expuestos con anterioridad. Así, en relación con las rentas por dividendos, intereses, regalías, ganancias de capital y otras rentas, un residente de uno de los Estados contratantes no tendrá derecho a los beneficios del convenio que de otra manera se acordaron para los residentes de un Estado contratante por el convenio si:

- El residente es contratado directa o indirectamente por una o más personas que no son residentes de este Estado contante, y
- El propósito de constituir acciones, créditos o derechos de los cuales deriven las rentas mencionadas sea aprovecharse de los beneficios del convenio.

Desde esta perspectiva, también resultan oportunos los análisis y comentarios ya efectuados respecto de medidas similares en los otros CDI.

Por último, conviene hacer referencia a los recientes convenios suscritos por el Estado colombiano con la **República Federativa de Brasil**, con el **Reino de los Países Bajos** y con la **República Oriental del Uruguay**, los cuales también contemplan medidas antiabuso que siguen términos similares a los descritos anteriormente dado su fundamento en el modelo de la OCDE.

Se resalta de estos convenios la inclusión de una cláusula anti-fragmentación en relación con el concepto de establecimiento permanente que sigue los lineamientos del proyecto BEPS y la cual pretende evitar que una empresa fragmente un negocio en funcionamiento en varias jurisdicciones para alegar que dichos fragmentos de negocio tienen el carácter de preparatorio o auxiliar y de esta manera eludir el cumplimiento de las obligaciones y deberes formales asociadas a un establecimiento permanente.

Asimismo, estos tratados plantean en su preámbulo que el espíritu de los mismos es mitigar la doble tributación sin que lleguen a generarse oportunidades de doble no imposición o imposiciones reducidas mediante la evasión, la elusión o el *treaty-shopping*. De ahí que se consagraron cláusulas sobre limitación de beneficios (LOB) que restringe el aprovechamiento de los beneficios concedidos en los convenios por cuestiones de residencia de los sujetos o mediante triangulaciones en terceras jurisdicciones con establecimientos permanentes. En tal sentido, se contempló el criterio de propósito principal (PPT – *principal purpose test*) bajo el cual los sujetos podrían demostrar que ni su establecimiento, adquisición o mantenimiento, ni la realización de sus operaciones, tuvo como uno de sus principales propósitos la obtención de dicho beneficio. Por último, los convenios permitirán a los Estados contratantes la aplicación de sus normas internas para combatir la evasión y el fraude fiscal.

Cláusulas específicas de los diferentes convenios suscritos por Colombia

69.

Dentro de las cláusulas específicas señaladas en todos los convenios analizados, se incorpora la de las sociedades inmobiliarias y de artistas o deportistas. Las primeras pretenden evitar el *rule-shopping*, es decir, buscar la aplicación del convenio en beneficio del contribuyente. Así, con esta cláusula se otorga la potestad de gravar las rentas derivadas de la

enajenación de acciones y demás derechos sobre inmuebles al Estado de la fuente (donde se ubican tales bienes).

En lo que respecta a las sociedades de artistas y deportistas, los convenios someten a imposición sus rentas en el Estado de la fuente, es decir, aun en el caso de que las rentas de estas personas sean percibidas a través de sociedades, se otorga facultad de recaudo tributario al Estado de la fuente, evitando así que dichas rentas se recalifiquen como beneficios empresariales y se traslade la tributación a la jurisdicción de ubicación de las sociedades en comento.

Cláusulas antiabuso contenidas en la Decisión 578 de 2004 de la CAN

En esta norma supranacional cuyo ámbito de aplicación son los países miembros de la CAN (Colombia, Ecuador, Perú y Bolivia), también se contemplan algunas disposiciones tendientes a evitar la evasión y el fraude fiscal. Se identifican las siguientes:

- Celebración de consultas e intercambio de información entre los países miembros de la CAN para resolver situaciones particulares y para establecer controles administrativos del fraude y la evasión fiscal (art. 19).
- No resultarán válidas las interpretaciones y aplicaciones de la Decisión cuyo resultado sea la evasión fiscal (art. 20)
- Se permite la aplicación de las normas internas para combatir la evasión y el fraude fiscal (Art. 20).



CAPÍTULO 4



SUFICIENCIA DE LAS NORMAS ANTIABUSO
DEFINIDAS POR COLOMBIA

SUFICIENCIA DE LAS NORMAS ANTIABUSO DEFINIDAS POR COLOMBIA

Al iniciar este capítulo que pretende postular algunas reflexiones frente a la suficiencia de las medidas antiabuso contempladas en el ordenamiento tributario colombiano cabe recordar que la línea divisoria entre elusión y evasión, o entre elusión y economías de opción, puede ser muy delgada y en ocasiones difícil de identificar. De esta manera, se hace necesario generar mayores elementos que permitan precisar las estructuras de planificación fiscal dentro del marco legal y eviten la aplicación de criterios subjetivos, juicios o estimaciones tanto por parte de la Administración Tributaria como por los contribuyentes que conduzcan a posibles estructuras elusivas o a calificar como tales algunas conductas de los contribuyentes.

Frente a estos planteamientos, la DIAN (2013) ha interpretado en su doctrina que la conducta abusiva no es "resultado de un propósito comercial o de negocios legítimo y razonable". Por tanto, no se limitan las posibilidades de planificación y estructuración legal de las diferentes operaciones y organizaciones empresariales. Así lo reconoce la misma entidad al señalar que no se puede confundir el abuso "con el uso que puede hacer un contribuyente de las situaciones establecidas por el legislador a través de las cuales se deriva una atenuación del impacto tributario, situación que se encuadra en el concepto de planeación tributaria y que constituye una actitud totalmente legítima frente al Estado" (DIAN, Concepto 54120 28 de agosto de 2013).

De esta manera, debería considerarse la posibilidad de ofrecer más bien algunos mecanismos legales de planificación tributaria y racionalización de

cargas impositivas sobre la base de la equidad, redistribución de la riqueza y el crecimiento económico.

Ahora bien, Colombia inició desde hace algún tiempo la definición de medidas antiabuso muy alineadas a lo que se ha señalado como directriz por parte de organizaciones internacionales, fundamentalmente la OCDE y la CAN. También por una aparente imposición de algunos gobiernos extranjeros o de la banca multilateral que le han exigido ajustes en la política fiscal para la concesión de nuevos convenios o empréstitos. De manera particular, las más recientes reformas tributarias han incorporado medidas tendientes a combatir el fraude y la evasión fiscal, bien mediante normas que regulan la materia o bien mediante instrumentos y facultades otorgadas a la administración tributaria para el efecto.

Desde esta perspectiva, las medidas antiabuso que se han ido configurando en el ordenamiento interno se corresponden en gran medida con las existentes en otros ordenamientos o con las propuestas dadas por los organismos mencionados, y cabe señalar que los principales desarrollos que en esta materia se habían gestado antes de su prescripción en el derecho positivo se hicieron a través de la jurisprudencia de las altas cortes (Corte Constitucional y Consejo de Estado) y de la doctrina oficial de la DIAN.

Lo anterior ha permitido fortalecer los procesos de fiscalización adelantados por la Administración Tributaria, mediante mecanismos expeditos para luchar contra el fraude y la evasión fiscal, máxime cuando el crecimiento de la economía y de la inversión extranjera en el país han supuesto estructuras empresariales de planificación fiscal internacional que pudieran en algún momento determinado erosionar las bases imponibles y el recaudo para el mismo.

Acorde con lo indicado anteriormente en los análisis de las cláusulas antiabuso pactadas por Colombia en los convenios vigentes, puede señalarse que las mismas se corresponden con el MCOCDE y tienen en términos generales un alcance limitado, abarcando en la mayoría de los casos a las rentas por concepto de dividendos, intereses y regalías. Salvo por las disposiciones particulares (antiabusivas) que se hacen en relación con las sociedades inmobiliarias, sociedades de artistas y deportistas, los convenios no ofrecen más mecanismos de lucha contra la evasión y el

fraude fiscal, remitiendo más bien a la regulación interna de los Estados contratantes para el efecto.

En tal sentido y como también se expuso, Colombia introdujo una medida general antielusión en el ordenamiento tributario con la Ley de Reforma Tributaria 1607 de 2012 la cual, aunque relativamente reciente en el derecho positivo, dota a la administración tributaria de herramientas legales para combatir las conductas evasivas, principalmente en las operaciones con otros Estados, a lo cual se deben sumar también los esfuerzos normativos y administrativos por fortalecer el intercambio de información como mecanismo para dar aplicación efectiva a las cláusulas de los convenios. De facto, la Ley 1819 de 2016 fortaleció la medida general antiabuso e incorporó otras medidas alineadas con estándares internacionales, tales como los ajustes en términos de las jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula tributación, o con tratamientos preferentes, así como el mejoramiento en el acceso a la información relacionada con activos financieros de los contribuyentes para cumplir con los compromisos sobre intercambio automático de información, entre otras.

Con esto, se resalta el esfuerzo efectuado por el país al desarrollar normas e instrumentos que fortalecen los procesos de investigación, fiscalización y control tributario; ampliar su red de tratados internacionales para evitar la doble imposición, y combatir la evasión fiscal internacional. Esto deberá hacerse asegurando el equilibrio entre controlar las estructuras empresariales, operaciones y negocios que pretenden beneficiarse de los convenios, así como continuar con la ampliación de dicha red en aras de aumentar la participación del país y de las empresas en el contexto global, y también fomentar la atracción de nuevas inversiones que puedan redundar en el bienestar de la sociedad colombiana en general.

De esta manera, la eficacia de estas cláusulas contenidas en los CDI dependerá del intercambio automático de información acorde con los estándares internacionales, a fin de determinar la substancia económica de las operaciones, negocios y actos jurídicos, y controlar si efectivamente el beneficiario de las respectivas rentas se encuentra o no en el país de residencia o el contratante del convenio según sea definida la potestad tributaria, ello para minimizar el riesgo de treaty shopping. Esto exige

ampliar la red de tratados para este asunto -hasta ahora insuficientes (ver cuadro 5)- o el fortalecimiento de cláusulas de intercambio de información en los convenios para evitar la doble imposición.

Cuadro 5.

Tratados internacionales para el intercambio de información tributaria en materia fiscal.

Estado contratante	Fecha suscripción	Fecha entrada en vigor	Norma de ratificación
Emiratos Árabes Unidos	9 de febrero de 2016	No vigente	
Barbados	25 de noviembre de 2014	No vigente	
Asistencia Administrativa en Materia Fiscal Consejo de Europa y los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)			Ley 1661 de 2013
Estados Unidos de América	25 de marzo de 2015		Ley 1666 de 2013

Nota: Elaboración propia (2018).

Aunque lo expuesto anteriormente es de aplicación general, de manera particular en el CDI suscrito con Suiza debiera procurarse un mayor nivel de eficacia de las medidas antiabuso o incluso diseñar otras atendiendo a la propia configuración económica de este Estado europeo como un centro internacional financiero y de negocios, sumado a la amplia red de convenios con la que cuenta el mismo, razón por la cual se hace atractivo para la localización o vehiculización de inversiones (financieras).

Con todo, la DIAN ha podido fortalecer sus procesos de fiscalización mediante mecanismos de lucha contra el fraude y la evasión fiscal que han

sido respuesta al fenómeno de globalización del capital y asentamiento de portafolios de inversión en el país los cuales pueden incorporar estructuras de planificación fiscal y, en algún momento, erosionar las bases imponibles y de recaudo, sobre todo cuando se introducen esquemas agresivos en la optimización de cargas impositivas.

No obstante, uno de los puntos críticos en tales procesos y en la determinación de la sustancialidad económica de las operaciones, actos, negocios o contratos de los contribuyentes, refiere al régimen probatorio que debe sustentar la actuación de la DIAN al considerar que en dichos procesos se invierte la carga de la prueba, siendo esta quien debe probar, con apego a la ley, las situaciones elusivas o abusivas, asegurando las garantías constitucionales de los contribuyentes (debido proceso, defensa, buen trato, presunción de buena fe, entre otras).

De hecho, Anguita (2017) plantea el esfuerzo administrativo que debe adelantar la autoridad fiscal para conseguir la prueba respetando: "las garantías constitucionales de legalidad e igualdad, y sobre todo realizar esta fiscalización dentro de un debido procedimiento, respetando plenamente las competencias administrativas" (p. 140). En todo caso, se reconoce la necesidad de adelantar la fiscalización y control tributario en orden a asegurar el bienestar general como fundamento del Estado Social de Derecho.

De otro lado y para efectos de la planificación fiscal internacional, las cláusulas antiabuso pactadas en los CDI son determinantes como límite de actuación tanto para las autoridades fiscales como para los contribuyentes. Si bien no son muy extensas en términos generales en los convenios, se resalta el hecho de compatibilizarlas con las normas internas. Asimismo, se destacan para efectos de la planificación fiscal internacional las cláusulas sobre delimitación del concepto de establecimiento permanente que permiten precisar los supuestos en los cuales una entidad residente en cualquiera de los Estados contratantes –uno de los cuales será Colombia– llegue a tener un establecimiento permanente en el otro Estado.

Aun así, otro reto que enfrentan tanto los contribuyentes como las administraciones tributarias en materia de medidas antiabuso, concierne a las estructuras de planificación fiscal agresiva por lo que se deben definir los elementos esenciales que permitan diferenciarlas de las economías de

opción, generando seguridad jurídica a los contribuyentes y a la autoridad fiscal. En cualquier caso, mecanismos de cooperación entre contribuyentes y la administración tributaria, y mecanismos de visibilización-reporte de las estructuras de planificación fiscal por parte de los contribuyentes, pueden contribuir a optimizar costos y tiempos de gestión y ejecución de las mismas.

Asimismo, se minimiza el riesgo de que la regulación tributaria sea aplicada para conseguir resultados no previstos por el legislador lo cual se agrava al considerar el periodo, según Anguita (2017): "a menudo largo, entre que los esquemas tributarios son ideados y ejecutados por parte de los contribuyentes, y las operaciones son efectivamente fiscalizadas por parte de la Administración" (Anguita, 2017, pág. 143).

En tal sentido, conviene reafirmar la importancia del proceso fiscalizador como garante del adecuado cumplimiento de deberes formales y como mecanismo de justicia y equidad tributaria respecto de los contribuyentes cumplidos.

No obstante, aunque las auditorias convencionales permiten detectar, disuadir y prevenir conductas abusivas (Anguita (2017), pueden verse limitadas ante la existencia de estructuras de planificación fiscal agresiva, por lo que se deben complementar con los mecanismos de intercambio de información para minimizar el riesgo de fraude y de erosión de bases. De ahí que mecanismos robustos de intercambio de información entre autoridades fiscales se constituye en límite para dichas estructuras – principalmente en el caso de contribuyentes con operaciones en diferentes jurisdicciones– además de disuadir la exposición al riesgo tributario y evitar el deterioro de la imagen corporativa o la reputación en el mercado (Anguita, 2017).

Por otra parte, cabe advertir que la sola información obtenida a partir de los reportes de los contribuyentes y de la reportada por determinados terceros obligados a suministrar ciertos datos (información exógena), presenta ciertos vacíos en tanto no permiten la identificación del ocultamiento de hechos imponibles o de abusos tributarios, principalmente ante esquemas de planificación fiscal agresivos. Así, lo reconoció la OECD (2008) al exponer que: "confiar en la declaración de impuestos como la fuente principal de información crea una serie de posibles brechas de información para el

organismo de ingresos, particularmente en relación con la planificación fiscal agresiva" (p. 28).

Continúa exponiendo este organismo una serie de limitaciones frente a la fuente tradicional o convencional de información utilizada por las autoridades fiscales tales como el retraso entre el momento de las transacciones y el de presentación de los reportes tributarios; el tiempo que tarda la administración en evaluar y analizar el contenido de tales reportes; las respuestas legislativas a fallos o vacíos normativos suelen tardarse, al tiempo que la comprensión de la norma por la autoridad fiscal puede divergir de la interpretación del contribuyente (OECD, 2008).

Ahora bien, se identifica en el plano internacional, como desarrollo de la acción 12 del proyecto BEPS, una tendencia referente a reportar a la autoridad fiscal posibles operaciones riesgosas que puedan conducir a escenarios de evasión o abuso tributario antes de llevarlas a cabo. Se trata de un procedimiento moderno de cumplimiento en el que se busca tener cierto aval de la autoridad fiscal para blindar las estructuras de planificación fiscal generando seguridad jurídica para ambas partes. Al respecto, la OCDE (2011) resalta la efectividad de las normas de reporte obligatorio anticipado en aquellos países que las tienen definidas, al considerar que las mismas reducen significativamente el tiempo de detección de esquemas agresivos; fortalecen los procesos de investigación y fiscalización con base en el riesgo; posibilitan una reacción más rápida mediante la regulación o acciones de cumplimiento, y contrarrestan oportunamente los esquemas de planificación fiscal agresiva, creando un efecto de disuasión y restándole atractivos a los mismos.

En tal sentido, resultaría pertinente incorporar un deber formal relacionado con la revelación de esquemas de planeación tributaria agresiva que, aunque quedó en la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016, finalmente no se plasmó en el texto definitivo de la misma. Sería una medida con potencialidades para atenuar las asimetrías de información existentes entre la DIAN y los sujetos pasivos respecto de las estructuras de planificación fiscal. Adicionalmente, la DIAN fortalecería sus fuentes de información y podría generar estrategias para combatir los esquemas que erosionan las bases imponibles o que implican traslado de beneficios a otras jurisdicciones.

De igual modo, un instrumento útil refiere a los catálogos de esquemas tributarios cuyo ejemplo lo poseen autoridades fiscales de Chile, Portugal y Reino Unido, los cuales ofrecen situaciones y casos como guía de consulta para que los contribuyentes puedan determinar si constituyen planificaciones tributarias agresivas, elusivas o de abuso, por un lado y, promueven el principio de seguridad jurídica, por el otro (Anguita, 2017), en el marco de una cultura de confianza y cooperación reciproca entre administración tributaria y contribuyentes.

Asimismo y siguiendo la tendencia internacional, uno de los principales retos que enfrentan los legisladores y las administraciones tributarias concierne a la creación de mecanismos conducentes a contrarrestar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, y que a la vez permitan según señala Anguita (2017): “recobrar la confianza en el sistema y asegurar que los beneficios queden gravados allá donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor” (p. 156).

De ahí que sería relevante definir medidas específicas tendientes a combatir las estrategias de planificación fiscal sobre determinadas rentas, tales como las de los artistas y deportistas, y las rentas inmobiliarias. En tal sentido, pudiera pensarse en una medida similar a la establecida por España mediante el Real Decreto Legislativo 5/2004 (Ley del impuesto sobre la renta de los no residentes), según el cual se entenderían obtenidas en Colombia las rentas derivadas de las actuaciones de artistas y deportistas aunque las mismas sean pagadas a una entidad no residente en territorio colombiano de tal manera que se evite la elusión de la tributación en el país a través de sociedades interpuestas por este tipo de personas.

En relación con las rentas inmobiliarias, deberían desarrollarse disposiciones encaminadas a combatir la evasión fiscal mediante sociedades inmobiliarias sin residencia fiscal en Colombia, cuando su activo principal este constituido por bienes inmuebles ubicados en territorio colombiano, de tal suerte que pudieran eludir el pago de impuestos mediante la transmisión de su capital en lugar de transmitir directamente los inmuebles señalados.

Por otra parte, se considera oportuno en caso de una eventual renegociación del CDI suscrito con el Reino de España contemplar en el mismo medidas antiabuso específicas y concretas con el fin de fortalecer los procesos de gestión y control tributario por parte de ambos Estados, máxime cuando son

catalogados como países estratégicos para la localización o vehiculización de inversiones tanto en Latinoamérica como en Europa.

Por último, resulta oportuno plantear una reflexión en torno a las medidas antiabuso –principalmente las de carácter interno– y la cultura tributaria. Para el efecto, conviene destacar que la idiosincrasia colombiana ha ido configurando un imaginario de ilegalidad e informalidad en los negocios evidenciado en altos niveles de evasión tributaria y parafiscal. Sin pretender justificar este tipo de conductas sino más bien plantear escenarios de posibles causas y soluciones, cabe señalar que también el país ha sido afectado por el fenómeno de la corrupción materializada en desviación o apropiación indebida de recursos del Estado lo cual ha conllevado a desincentivar el cumplimiento de las obligaciones y deberes formales tributarios.

Desde esta perspectiva, es imperante que la administración tributaria y el Gobierno en general, emprendan esfuerzos tendientes a consolidar una cultura tributaria en la que los contribuyentes tomen conciencia del deber de contribuir y, al mismo tiempo, perciban una gestión y reinversión adecuadas y transparentes de los recursos públicos. Será la manera de lograr legitimación y confianza en las instituciones del Estado, dentro de las que se encuentran las autoridades fiscales. Esto resultaría mucho más acertado en tanto disminuiría los indicadores de evasión y fraude fiscal, incentivaría el cumplimiento voluntario y conforme a las normas legales de los deberes tributarios y, en el tiempo, podría descongestionar el sistema impositivo de las medidas antiabuso internas que se tienen definidas para mitigar o contrarrestar los efectos del abuso en materia tributaria.



REFERENCIAS

REFERENCIAS

- Acuerdo entre el Gobierno de la República de Colombia y la República de la India para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta. (Mayo 13, 2011). <http://apw.cancilleria.gov.co/Tratados/adjuntosTratados/IN-13-05-2011.PDF>.
- Acuerdo entre la República de Colombia y la República Checa para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta. (Marzo 22, 2012). http://apw.cancilleria.gov.co/Tratados/adjuntosTratados/EC21A_CZ-22-03-2012.PDF.
- Álvarez-Claro, R.P. (2012). Las medidas antiabuso en la fiscalidad internacional. *Cuadernos de Formación*. Colaboración, 15(12), 125-138.
- Anguita, C. (2017). *Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea*. Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) e Instituto de Estudios Fiscales (IEF).
- Presidencia de la República de Colombia. (Octubre 07, 2014). Decreto 1966. Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario. DO. 49297. <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=59638>.
- Presidencia de la República de Colombia. (Octubre 21, 2014). Decreto 2095. *Por medio del cual se modifica el artículo 1º del Decreto 1966 de 2014*. DO. 49311. <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=59819>.

Presidencia de la República de Colombia. (Octubre 07, 2013). Decreto 2193.

Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario. DO. 48936. <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Decretos/2013/Documents/octubre/07/decreto%202193%20del%2007%20de%20octubre%20%20de%202013.pdf>

Presidencia de la República de Colombia. (Diciembre 27, 2013). Decreto 3030.

Por el cual se reglamentan los artículos 260-1, 260-2, 260-3, 260-4, 260-5, los párrafos 2º y 3º del artículo 260-7, los artículos 260-9, 260-10, 260-11 y 319-2 del Estatuto Tributario. DO. 49016. <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Normal.jsp?i=56249>.

Presidencia de la República de Colombia. (Marzo 30, 1989). Decreto 624.

Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales. DO. 38756. http://www.secretariosenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Congreso de la República de Colombia. (Diciembre 26, 2012). Ley 1607.

Por la cual se expedirán normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. DO. 48655. http://www.secretariosenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html.

Congreso de la República de Colombia. (Diciembre 29, 2016). Ley 1819.

Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. DO. 50101. <https://www.dian.gov.co/Prensa/HistoricoCentrales/Ley%201819%20del%2029%20de%20Diciembre%20de%202016.pdf>.

Congreso de la República de Colombia. (Julio 24, 2000). Ley 599.

Por la cual se expide el Código Penal. DO. 44097. http://leyes.co/codigo_penal.htm.

Congreso de la República de Colombia. (Diciembre 29, 2003). Ley 863.

Por la cual se establecen normas tributarias, aduaneras, fiscales y de control para estimular el crecimiento económico y el saneamiento de las finanzas públicas. DO. 45415. http://www.secretariosenado.gov.co/senado/basedoc/ley_0863_2003.html.

Congreso de la República de Colombia. (Septiembre 14, 2021). Ley 2155.

Por medio de la cual se expide la Ley de Inversión Social y se dictan otras disposiciones. DO. 51797. http://www.secretariosenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2155_2021.html#1.

Congreso de la República de Colombia. (Diciembre 13, 2022). Ley 2277. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones. DO. 52247. http://www.secretariosenado.gov.co/senado/basedoc/ley_2277_2022.html#1.

Comunidad Andina de Naciones –CAN-. (Mayo 04, 2004). Decisión 578. *Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.* <http://www.sri.gob.ec/BibliotecaPortlet/descargar/4c948036-e3ac-4699-929c-28638b5322ab/CONVENIO+CAN-COMUNIDAD+ANDINA.pdf>.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (Marzo 02, 1990). Expediente 1957.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (Noviembre 01, 1991). Expediente 0203.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (Febrero 03, 1992). Expediente 3189.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (Febrero 04, 2000). Expediente 9742.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (Julio 03, 2003). Expediente 11650.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (Mayo 19, 2011). Expediente 17266.

Convenio entre Canadá y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta y sobre el patrimonio. (Noviembre 21, 2008). http://apw.cancilleria.gov.co/Tratados/adjuntosTratados/6B0D1_CANADA%20-%20DOBLE%20EVASION%20FISCAL%20-%202008.PDF

Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de la República Italiana para la eliminación de la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión

y evasión tributarias. (Enero 26, 2018). http://apw.cancilleria.gov.co/Tratados/adjuntosTratados/17C98_ITALIA_B-CONVENIOCOLOMBIAITALIAELIMINACIONDOBLETRIBUTACIONIMPUESTOSRENTAEVASIONTRIBUTARIA2018-TEXTO.PDF.

Convenio entre el Gobierno de la República de Colombia y el Gobierno de los Emiratos Árabes Unidos para la eliminación de la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y la prevención de la evasión y evasión tributarias. (Noviembre 12, 2017). http://apw.cancilleria.gov.co/Tratados/adjuntosTratados/8A779_EAU_B-ACUERDOYPROTOCOLOELIMINACIONDOBLETRIBUTACIONALOSIMPUESTOSRENTAPREVENSIONEVASIONELUSIONTRIBUTARIAS2017-TEXTO..

Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (Marzo 31, 2005). <http://apw.cancilleria.gov.co/Tratados/adjuntosTratados/ES-31-03-2005.PDF>.

Convenio entre la República de Colombia y el Gobierno de la República Francesa para evitar la doble tributación y prevenir la evasión y la evasión fiscal con respecto a los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. (Junio 25, 2015). http://apw.cancilleria.gov.co/Tratados/adjuntosTratados/8B60D_FRANCIA-B-CONVENIOPARAEVITARLA DOBLETRIBUTACIONYPREVENIRLAEVASIONFISCAL2015-TEXTO.PDF.

Convenio entre la República de Colombia y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble tributación en relación con impuestos sobre la renta y sobre las ganancias de capital y para prevenir la evasión y la evasión tributaria. (Noviembre 02, 2016). http://apw.cancilleria.gov.co/Tratados/adjuntosTratados/22F5EREINOUNIDO_B-CONVENIOEVITARDOBLETRIBUTACIONCONIMPUESTOSOBRERENTAGANACIASCAPITALYEVASIONELUSIONTRIBUTARIA2016-TEXTO.PDF.

Convenio entre la República de Colombia y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. (Octubre 26, 2007). <http://apw.cancilleria.gov.co/Tratados/adjuntosTratados/SZ-26-10-2007.PDF>.

Convenio entre la Republica de Colombia y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. (Agosto 13, 2009). http://apw.cancilleria.gov.co/Tratados/adjuntosTratados/0BD98_MEXICO_B-CONVENIODOBLEIMPOSICIONEVASIONFISCAL2009-TEXTO.PDF.

Convenio entre la República de Corea y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación al impuesto sobre la renta. (Julio 27, 2010). http://apw.cancilleria.gov.co/Tratados/adjuntosTratados/COREA_B-CONVENIODOBLEIMPOSICION2010-TEXTO.PDF.

Convenio entre la República de Chile y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto a la renta y al patrimonio. (Abril 19, 2007). http://apw.cancilleria.gov.co/Tratados/adjuntosTratados/CHILE_B-CONVENIODOBLEIMPOSICION2007-TEXTO.PDF.

Convenio entre la República Portuguesa y la República de Colombia para evitar la doble imposición y para prevenir la evasión fiscal en relación con el impuesto sobre la renta. (Agosto 30, 2010). <http://apw.cancilleria.gov.co/Tratados/adjuntosTratados/PT-30-08-2010.PDF>.

Convenio entre la República Federativa de Brasil y la República de Colombia para la eliminación de la doble tributación con respecto a los impuestos sobre la renta y para la prevención de la elusión y evasión fiscales. (Agosto 05, 2022). https://www.dian.gov.co/Documents/Intercambio_de_Informacion_Internacional/Convenio-Tributario-Internacional-DIAN-Brasil.pdf

Convenio entre la República de Colombia y el Reino de los Países Bajos para eliminar la doble tributación en materia de impuestos sobre la renta y para prevenir la evasión y la elusión fiscales. (Febrero 16, 2022). https://www.dian.gov.co/Documents/Intercambio_de_Informacion_Internacional/Holanda-Doble-Imposicion.PDF.

Convenio entre la República de Colombia y la República Oriental del Uruguay para eliminar la doble imposición en materia de impuestos

- sobre la renta y sobre el patrimonio y para prevenir la evasión y elusión fiscales. (Noviembre 19, 2021). https://www.dian.gov.co/normatividad/convenios/Convenios_Tributarios_Internacionales/Uruguay-Doble-Imposicion.PDF
- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil. (Mayo 19, 1941).
- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil. (Febrero 21, 1938).
- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil. (Marzo 24, 1939).
- Cubides, B. (2010). *Normas y convenios para evitar la doble imposición internacional en el impuesto de renta y en el impuesto al patrimonio en Colombia*. Centro de Estudios Tributarios de Antioquia –CETA–.
- De Castro, F. (1955). *Derecho Civil de España*. Editorial Civitas.
- Delgado, A. (2005). Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional. *Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional* (825), 97-118.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-. (Septiembre 01, 2004). Concepto 057499. <https://cijuf.org.co/codian04/septiembre/c57499.htm>.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-. (Agosto 02, 2005). Concepto 051977. <https://cijuf.org.co/codian05/agosto/c51977.html#:~:text=Es%20la%20evasi%C3%B3n%20que%20reviste,de%20actos%2C%20el%20impuesto%20ser%C3%ADa>.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-. (Noviembre 28, 2011). Oficio 093128. <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2011/oficio-93128.html>.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-. (Agosto 28, 2013). Concepto 54120. <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2013/concepto-54120.html>.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-. (Mayo 06, 2016). Concepto 010926. <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2016/concepto-10926.html>.
- Entrecanales, J. (2014). *El fraude de ley en derecho tributario*. <https://repositorio.comillas.edu/jspui/bitstream/11531/535/1/TFG000485.pdf>.

- García, C. (2012, junio). Elusión y evasión internacional. [Conferencia presentada en el I Congreso Internacional de Derecho Tributario]. Panamá. <http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-ii-congreso-internacional-de-derecho-tributario/3-elusion-y-evasion-internacional-cesar-garcia-novoa/file>.
- García, C. (2015). *El derecho tributario actual. Innovaciones y desafíos*. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Hurtado, J. (2012). *Metodología de la investigación. Guía para la comprensión holística de la ciencia*. (4^a ed.). Quirón Ediciones.
- Martín, J., Lozano, C., Tejerizo, J., & Casado, G. (2013). *Curso de Derecho Financiero y Tributario* (24 ed.). Tecnos.
- Martínez, R. (2007). El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el derecho tributario chileno. *Revista de Derecho* (29), 351-378.
- Mejía, S., Mejía, R, y Mejía, F. (2012). *Medidas antiabuso*. [Conferencia presentada en el 4º Congreso Internacional en Tributación] –CIET. http://www.atrird.com/archivos/arch_74.pdf
- Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia. (2016). *Exposición de motivos del proyecto de ley "por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones"*. http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda>ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FP_MHCP_WCC-059072%2F%2FdcPrimaryFile&revision=latestreleased.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos –OCDE-. (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes finales 2015. Resúmenes.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos –OCDE-. (2010). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (versión en español)*. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –OCDE- e Instituto de Estudios Fiscales –IEF-.

- Organization for Economic Cooperation and Development. (2008). *Study into the Role of Tax Intermediaries*. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/study-into-the-role-of-tax-intermediaries_9789264041813-en#page4
- Organization for Economic Cooperation and Development. (2011). *Tackling aggressive tax planning through improved transparency and disclosure, Report on disclosure initiatives*. Autor. <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>
- Pérez, F. (2019). *Derecho financiero y tributario*. Parte general. Thomson Reuters Aranzadi.
- Pistone, P. (2003). El abuso de los convenios internacionales en materia fiscal. En V. Uckmar (coord.). *Curso de Derecho Tributario Internacional*. (pp. 101-153). TEMIS.
- Ramírez, H.G. (2016). *Cláusula general antiabuso. Del análisis teórico a la aplicación práctica*. Editorial Universidad del Rosario.
- Reino de España. (Marzo 5, 2004). Real Decreto Legislativo 5. Por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2004/03/05/5/con>.

Carlos Mario Vargas Restrepo

Contador Público, Especialista en Gestión Tributaria, Magister en Fiscalidad Internacional, Magister en Gestión de Organizaciones, Doctor en Ciencias Contables. Docente de tiempo completo de la Universidad Católica de Oriente. Ha publicado el libro Contabilidad tributaria y múltiples artículos que lo han posicionado como un de los autores de más peso en temas tributarios.

Este trabajo tiene como propósito sistematizar las normas antiabuso contenidas en el ordenamiento tributario de Colombia haciendo un análisis de su suficiencia. Es resultado de un proceso de investigación cualitativo sustentado en el método hermenéutico. Es la consecuencia de años de experiencia que ha dedicado el autor al tema.

