

Medidas Antiabuso en el **ORDENAMIENTO TRIBUTARIO COLOMBIANO**

Sistematización y Análisis de su Suficiencia

Carlos Mario Vargas Restrepo



SE
SelloEditorial
UNICATÓLICA

Medidas Antiabuso en el **ORDENAMIENTO** **TRIBUTARIO COLOMBIANO**

Sistematización y Análisis de su Suficiencia

Carlos Mario Vargas Restrepo

SE ^{*}
SelloEditorial
UNICATÓLICA



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/uco0035>

@ 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

Rector

Pbro. William Antonio Correa Pareja

Vicerrectora Académica

Luz Helena Grajales López

Director de Investigaciones

Fabio Alberto Enríquez Martínez

Editor Sello Editorial

Duvan F. Peña Benítez

Gestión Editorial

Fondo Editorial Universidad Católica de
Oriente

Corrección de Estilo

Omaira Reina

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.

The background is a solid blue color. Overlaid on this are several semi-transparent geometric shapes. On the left, there is a series of four rectangular blocks of increasing height, stacked vertically. To the right of these blocks, a large, dark blue arrow points diagonally upwards and to the right. A thin, dark blue line graph is also visible, starting from the bottom left and trending upwards with a slight dip, ending near the top right. The overall composition suggests themes of growth, progress, and data analysis.

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 que 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 Entrecañales (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 acarrearán 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 puedan emerger de manera implícita que son las que a la postre dificultan diferenciar la elusión de la planificación fiscal.

The background is a solid blue color. Overlaid on this are several semi-transparent geometric shapes. On the left, there is a series of four rectangular blocks of increasing height, stacked vertically. To the right of these blocks, a large, dark blue arrow points upwards and to the right. A thin, dark blue line graph is also visible, starting from the bottom left and trending upwards with a slight dip, ending near the top right. The overall composition suggests themes of growth, progress, and data analysis.

CAPÍTULO 2



**MEDIDAS ANTIABUSO O ANTIELUSORIAS.
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.

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 sí 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 –MCOUDE– 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 artificiosa 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 14 Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias	Acción 15 Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales

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 artificiosa, 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 constriñan 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 recharacterizar 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).