

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 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-reportes 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 auditorías 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 imponibleables 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 recíproca 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.