

PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA



MONOGRAFÍA DE GRADO PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE ABOGADO

**Título: ELUSIÓN, EVASIÓN Y PLANEACIÓN TRIBUTARIA A PARTIR DE
ESTRATEGIAS QUE EMPLEAN PARAÍOS FISCALES**

Autores:

Esteban Charria López

Daniel Felipe Rosales López

**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DERECHO ECONÓMICO**

Bogotá D.C., julio de 2019

**ELUSIÓN, EVASIÓN Y PLANEACIÓN TRIBUTARIA A PARTIR DE ESTRATEGIAS
QUE EMPLEAN PARAÍSO FISCALES.**

MONOGRAFÍA DE GRADO PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE ABOGADO

**Esteban Charria López
Daniel Felipe Rosales López**

**Director de la monografía de grado:
Juan Carlos Jaramillo Díaz**

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DERECHO ECONÓMICO**

Bogotá D.C., julio 17 de 2019

TABLA DE CONTENIDO

CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN A LA PROBLEMÁTICA

- 1.1. Introducción, justificación y objetivos de la investigación.....1
- 1.2. Impacto fiscal y económico de la evasión tributaria en Colombia.....2

CAPÍTULO 2. EL CONCEPTO DE PARAÍSO FISCAL

- 2.1. ¿Qué es un paraíso fiscal? – Problemática del concepto.....7
- 2.2. Definiciones doctrinales de paraíso fiscal.....8
 - 2.2.1. Percepción de los paraísos fiscales como algo negativo para la política fiscal del Estado.....9
- 2.3. Definición legal y reglamentación en Colombia de paraíso fiscal.....12
 - 2.3.1. Efectos legales de ser considerado como un paraíso fiscal por Colombia.....15
- 2.4. Características de los paraísos fiscales de acuerdo con la doctrina.....17
- 2.5. Criterios de la OCDE para clasificar a un país como paraíso fiscal.....20
- 2.6. Criterios aplicables en Colombia para clasificar a un país como paraíso fiscal.....22
- 2.7. Análisis de la lista y los criterios aplicables en Colombia.....23

CAPÍTULO 3. LOS CONCEPTOS DE PLANEACIÓN TRIBUTARIA, ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL

- 3.1. Conceptualización de operaciones de elusión y simulación.....30
 - 3.1.1. Procedimiento tributario en caso de presunta elusión fiscal.....32
 - 3.1.2. Jurisprudencia y doctrina de la DIAN sobre las operaciones de elusión34
- 3.2. Conceptualización de la planeación tributaria.....35
 - 3.2.1. Jurisprudencia sobre planeación tributaria.....37
- 3.3. Conceptualización de la evasión fiscal.....39
 - 3.3.1. La evasión fiscal en Colombia.....40
 - 3.3.1.1. Normas tributarias que castigan la evasión Tributaria.....42
 - 3.3.1.2. Normas penales que castigan la evasión tributaria.....44

3.3.2. Jurisprudencia sobre operaciones de evasión.....	45
3.4. Diferencias y similitudes entre evasión, elusión fiscal y planeación tributaria.....	47

CAPÍTULO 4. NORMAS BEPS Y SU RELACIÓN CON LA EVASIÓN Y ELUSIÓN POR MEDIO DE PARAÍOS FISCALES

4.1. Los Planes de Acción BEPS – Los compromisos adquiridos por parte de Colombia al ser nuevo miembro de la OCDE.....	48
4.1.1. Acción 3 del Plan BEPS - Refuerzo de la normativa sobre CFC y TFI.....	49
4.1.2. Acción 6 del Plan BEPS – Convenios para evitar la doble imposición.....	52
4.1.3. Acción 8 - 10 del Plan BEPS -Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.....	54

CAPÍTULO 5. MECANISMOS PRESENTES EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COLOMBIANO PARA ENFRENTAR LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN POR MEDIO DE ESTRATEGIAS QUE UTILIZAN PARAÍOS FISCALES

5.1. Estrategias para enfrentar la elusión y evasión por medio de Convenios para evitar la doble imposición en Colombia.....	56
5.2. Intercambio de información en los CDI.....	59
5.3. Aplicación de las reglas ECE en Colombia.....	61
5.4. Reglas de precios de transferencia en Colombia.....	63

CAPÍTULO 6. MATERIALIZACIÓN DE LAS ESTRATEGIAS DE EVASIÓN, ELUSIÓN Y PLANEACIÓN TRIBUTARIA QUE UTILIZAN PARAÍOS FISCALES

6.1. <i>Treaty shopping</i> como estrategia de elusión y evasión.....	68
6.2. La propiedad intelectual como instrumento para realizar la estrategia de <i>treaty Shopping</i>	70
6.3. Intermediación financiera como instrumento para realizar las estrategias de <i>treaty shopping</i>	71
6.4. Sociedades Holding como instrumento para realizar las estrategias de <i>treaty Shopping</i>	72

CAPÍTULO 7. CONCLUSIONES.....73

ANEXOS

BIBLIOGRAFÍA

Glosario de Términos

Activos: Todo bien o recurso que la persona posee que puede ser cuantificable en dinero.

ARC: Acuerdos de Reparto de Costes, son actos jurídicos celebrados entre sociedades para desarrollar cierta operación que se espera genere un beneficio y para lo cual las partes aportan unos recursos y reparten el riesgo de la actividad.

Base gravable: Es el valor o unidad de medida sobre el cual se aplica la tarifa, con el fin de establecer la cuantía del tributo.

Banco de la República: Es la Entidad Pública que ejerce las funciones de banca central, es este sentido, es la autoridad que establece las directrices de las políticas monetaria, cambiaria y crediticia del país, por esta razón, es el órgano de la Administración llamado a presentar la situación económica del país.

Banco Mundial: Es una de las fuentes más importantes de financiamiento y conocimiento para los países en desarrollo, está integrado por cinco instituciones que se han comprometido a reducir la pobreza, aumentar la prosperidad compartida y promover el desarrollo sostenible.

Planes de acción BEPS: Erosión de la base imponible y traslado de beneficios (Base Erosion and Profit shifting) es un proyecto de la OCDE, que consiste en 15 planes de acción cuya finalidad es la lucha contra la evasión fiscal.

Contribuyente: Es el responsable directo del pago del tributo, respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación tributaria.

CDI: Abreviatura para “Convenio Internacional para evitar la doble Imposición”.

DIAN: La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales es la unidad administrativa especial del Estado de Colombia, cuyo objetivo es garantizar la seguridad fiscal y la protección del orden económico del Estado, a través de la administración, vigilancia y control de las obligaciones tributarias, aduaneras, cambiarias y operaciones de comercio exterior; y, por lo tanto, es la autoridad competente para regular temas fiscales como la “evasión de impuestos”.

DANE: Entidad responsable de la planeación, levantamiento, procesamiento, análisis y difusión de las estadísticas oficiales de Colombia.

Fondo Monetario Internacional (FMI): Es un organismo especializado del Sistema de las Naciones Unidas. Su fin es evitar crisis en el sistema, alentando a los países a adoptar medidas de política económica bien fundadas.

Hecho generador: Es el presupuesto establecido en la Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

CFC o ECE: Abreviatura en inglés para “Controlled Foreign Companies” o para su abreviatura en español “Entidades Controladas desde el Exterior”. Reguladas en el artículo 882 y 883 del Estatuto Tributario.

EP: Abreviatura para “Establecimiento Permanente”. El cual se encuentra regulado en el artículo 20-1 del Estatuto Tributario.

IBC: Abreviatura para “International Business Companies”

IML: Abreviatura para “Instrumento Multilateral”

Impuesto: Es el tributo que establece la ley a favor del Sujeto Activo, y a cargo de los sujetos a quienes se les atribuya la realización del hecho imponible de la obligación tributaria.

Impuesto de renta: Es el gravamen sobre todos los ingresos que obtenga un contribuyente en el año fiscal, que son susceptibles de generar un incremento patrimonial, siempre que no hayan sido exceptuados por la norma, considerando los costos y los gastos necesarios para producirlos.

Intangible: Bien que no es un activo físico ni un activo financiero, que puede ser objeto de propiedad o control para su uso en actividades comerciales, y cuyo uso o transmisión sería remunerado si se produjera en una operación entre empresas independientes en circunstancias comparables.

LOB: Es una cláusula que contiene una serie de “pruebas” objetivas, con el fin de determinar si una persona residente en uno de los países de aplicación del CDI, es una “persona calificada” para obtener los beneficios del Convenio.

Margen de utilidad: Diferencia que hay entre el precio de venta y todos los costos que participan en el proceso de comercialización y en el mantenimiento de la compañía.

MOCDE: Modelo de convenio para evitar la doble imposición y el intercambio de información de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE.

OCDE: Fundada en 1961, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) agrupa a 36 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo. Fija estándares internacionales dentro de un amplio rango de temas de políticas públicas.

OXFAM: Fundada en 1995 por un grupo de organizaciones no gubernamentales independientes, es una Confederación internacional que trabaja con organizaciones sociales y comunidades locales en más de 90 países. Su objetivo es trabajar en conjunto para lograr un impacto en la lucha internacional por reducir la pobreza y la injusticia.

Pasivo: Toda deuda que corresponde a una obligación presente de la persona.

Patrimonio líquido: Es el valor resultante de depurar los activos restándole los pasivos.

Principio de Plena Competencia: Supone que, para efectos fiscales, las entidades tienen la obligación de tratar las operaciones que ejecutan con sus vinculados, como si fueran operaciones que se realizan con partes independientes y autónomas.

Propiedad intelectual: Protección legal sobre las creaciones, garantizando el goce de los beneficios para su creador.

PPT: Norma anti-abuso general, de aplicación subjetiva, cuyo objetivo es impedir la aplicación del CDI a operaciones realizadas con la finalidad de aprovecharse del CDI.

PIB: Consumo + gasto del gobierno + inversiones + balanza comercial.

Renta: En sentido tributario, renta son todos los ingresos que constituyen beneficios, utilidades o incrementos de patrimonio de cualquier naturaleza, que se perciben o se devenguen.

Residencia fiscal: Vínculo entre un Estado y los sujetos pasivos de impuestos, que permite ejercer la potestad tributaria de la Administración, y en consecuencia exigir el pago de los tributos correspondientes.

Responsable: Es el obligado por mandato de la Ley al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales de la obligación tributaria.

Sociedad Filial: Empresa controlada directamente por otra entidad llamada “Matriz”.

Sociedad Holding: Organización o agrupación de sociedades en la cual una de ellas ejerce el control sobre todas las demás.

Sociedad Matriz: Empresa que controla una o más sociedades, que puede ser directamente o a través de otra sociedad.

Sociedad Subordinada: Entidad que su poder de decisión está sometida a la voluntad de otra sociedad controlante.

Sociedad Subsidiaria: Entidad que su poder de decisión está sometida a la voluntad de otra sociedad, la cual ejerce el control indirectamente a través de otra sociedad subordinada.

Sujeto activo: Es el Estado como acreedor de la prestación pecuniaria que se deriva de la realización del hecho generador del tributo.

Sujeto pasivo: Es aquél a quien se le atribuye la realización del hecho impositivo de la obligación tributaria.

Sustancia Económica real: El concepto de sustancia económica se utilizará a lo largo de la investigación para referirse a que la operación que se realiza por parte del contribuyente tiene un verdadero propósito comercial. Lo cual se materializa en la posibilidad de verificar que la operación se ha efectuado tal y como fue declarada por el contribuyente, en términos de existencia de los sujetos involucrados en la operación, de tiempo, modo y jurisdicción.

Tarifa: Es la unidad de medida o porcentaje que se aplica a la base gravable para determinar la cuantía del tributo.

TFI: Transparencia fiscal internacional.

UVT: La Unidad de Valor Tributario (UVT) es la unidad de medida de valor que representa los valores tributarios. Sirve para medir la carga impositiva y mantiene los valores tributarios acordes con la realidad. El valor de la UVT es fijado anualmente por el gobierno, y responde a datos de inflación.

ELUSIÓN, EVASIÓN Y PLANEACIÓN TRIBUTARIA A PARTIR DE ESTRATEGIAS QUE EMPLEAN PARAÍOS FISCALES

Resumen: El uso de estrategias legales de planeación tributaria es un derecho legítimo que el contribuyente tiene, sin embargo, esta figura en la mayoría de los casos se confunde con figuras como la evasión y la elusión; figuras que como se demostrará en la investigación tienen un impacto directo en la política fiscal de Colombia.

La presente investigación también analiza el supuesto de una transferencia de capital a un paraíso fiscal para determinar cuando este tipo de operaciones son ahorros fiscales válidos y cuando es un abuso del derecho o un delito; para esto se hace una exposición y análisis de la normatividad y jurisprudencia nacional, además de ejemplos de estrategias de cómo se podría llevar a cabo este supuesto, a la luz de los conceptos expuestos en la investigación.

Palabras clave: Paraísos fiscales, evasión, elusión, planeación, impuestos, estrategias, CDI, ECE, precios de transferencia, fraude fiscal, BEPS.

Abstract: The usage of legal strategies in order to carry out tax planning is the right of the taxpayer, nevertheless, this concept in many cases is misunderstood and classify as an illegal figure such as tax avoidance & tax elusion; concepts that as will be shown in the work have a direct impact on the Colombian tax and fiscal policy.

The investigation also presents the premise of an operation in which money is transfer into a tax haven by the taxpayer, in order to determinate in which cases this operation can be classified as legal planning, avoidance or elusion. To accomplish this, national and international norms will be analyzed, and different examples of strategies will be tested with the subject of the concept of the investigation.

Key Words: Tax haven, tax avoidance, tax elusion, tax planning, CDI, CFC, transfer pricing, BEPS.

CAPÍTULO PRIMERO

INTRODUCCIÓN A LA PROBLEMÁTICA

1.1. Introducción, justificación y objetivos de la investigación.

En Colombia no son muy conocidas las estrategias tributarias, legales e ilegales, que se pueden implementar para generar un ahorro fiscal a la hora cumplir con las obligaciones tributarias que se encuentran a cargo de los contribuyentes del impuesto sobre la renta. Prueba de ello es que, en la actualidad, la mayoría de las noticias que se muestran sobre este tema en los medios de comunicación se encuadran en decir únicamente que los individuos y compañías que utilizan estrategias para transferir capitales a países llamados “Paraísos Fiscales” lo hacen con el objetivo de defraudar las arcas públicas del Estado, porque no quieren que su patrimonio se vea afectado al pagar impuestos.

Las noticias que hablan sobre este tipo de estrategias generalmente no son precisas, especialmente desde el punto de vista jurídico, llegando a conclusiones que no tienen un sustento legal y prejuzgando como ilícitas todas las posibles estrategias que se pueden realizar de manera lícita. Se cataloga de forma equivocada a todas las operaciones de este tipo como fraudulentas, generando equívocamente en la conciencia colectiva de la sociedad colombiana la idea que las operaciones económicas relacionadas con países que se creen son paraísos fiscales, son operaciones ilegales y de evasión tributaria necesariamente, cuando no en todos los casos es así como se demostrará en la investigación.

El objetivo principal de esta investigación es brindar conocimientos en temas jurídicos – tributarios, y económicos, para que con base en argumentos se pueda determinar qué estrategias tributarias que tengan como propósito transferir dineros a paraísos fiscales deben ser consideradas como reprochables, y cuáles deben ser estrategias válidas, desde la luz del derecho nacional. En la investigación se pretende adquirir una mayor claridad jurídica, y conocimiento del impacto en

materia de política fiscal en Colombia sobre las figuras de: paraíso fiscal, evasión, elusión y planeación tributaria. Figuras que resultan trascendentales para la política fiscal del país, teniendo en cuenta los siguientes datos.

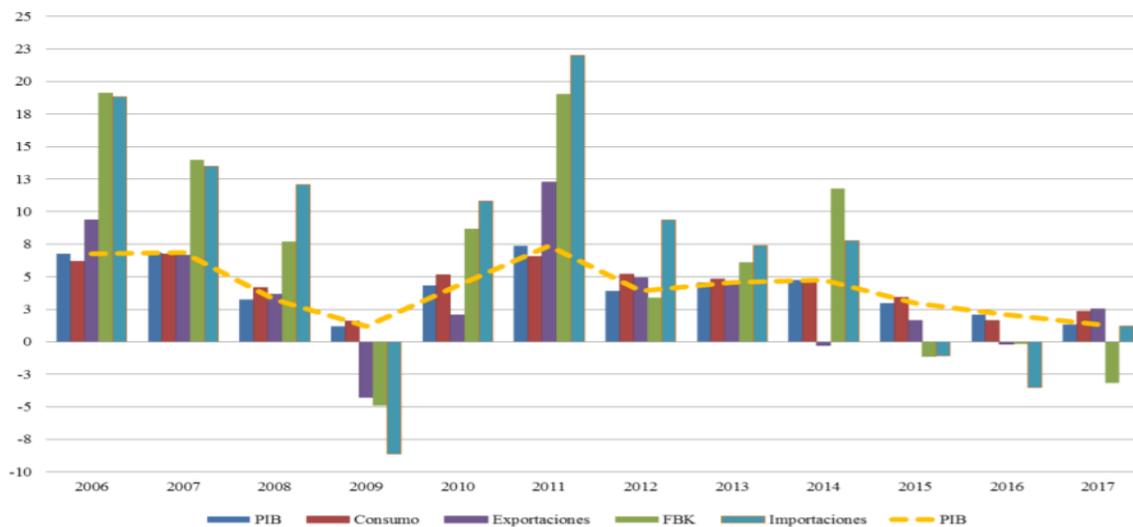
1.2. Impacto fiscal y económico de la evasión tributaria en Colombia.

En Colombia no existen datos oficiales que reporten el porcentaje anual de la evasión y elusión de impuestos de los últimos años. En ese sentido, no hay control y seguimiento por parte del Estado sobre el impacto fiscal y económico de la evasión de impuestos. Sin embargo, a partir de la investigación en diferentes documentos oficiales, se logra establecer el panorama general de la situación objeto de estudio.

Para contextualizar la realidad económica actual de Colombia, en el año 2019 el Gobierno informó que en la vigencia 2018 el producto interno bruto (PIB) se expandió a una tasa de 2,7%¹, lo que significó un punto de inflexión frente a la tendencia de desaceleración que se venía reportando reflejada en la reducción del crecimiento del PIB² de 4,6% en 2014 a 1.4% en 2017. Este hecho concuerda con la baja de las tasas de intervención del Emisor a partir de inicios del 2017, una vez superado el choque inflacionario de comienzos del 2016.

¹ Dato del Informe de la Junta Directiva del Banco de la República al Congreso de la República de marzo de 2019 (Banco de la República, 2019a, p.9), en el que el Banco de la República comparte los resultados macroeconómicos de la vigencia 2018 y presenta las perspectivas para el 2019. Para ello, presenta a manera general los datos reportados por el Departamento Administrativo Nacional de Estadísticas (DANE).

² El porcentaje de crecimiento en el PIB es importante para conocer la realidad económica, en la medida que es el total de bienes y servicios producidos en un país durante un período de tiempo determinado (incluye la producción generada por nacionales y extranjeros residentes en el país, y excluye la producción de nacionales residentes en el exterior). Aunque no es el único indicador de la realidad de una economía, si suele ser el que mayor atención atrae y por ende el que es usado como medida de crecimiento y a su vez de comparación entre las economías del mundo.



3

Por su parte, el Marco Fiscal de Mediano plazo⁴ 2019, proyecta un crecimiento PIB real para Colombia en el 2019 de 3,6%, pronosticando un crecimiento mayor que el promedio de los países de la región. Resalta que el índice de confianza comercial se ubica en 27,5%, siendo el valor más alto en los últimos 10 años. Adicionalmente, pronostica que la Ley de Financiamiento (Ley 1943, última reforma tributaria aprobada en el 2018) permitirá que la economía de Colombia crezca al 4% en el mediano plazo, y se espera un incremento en el recaudo tributario hasta en 0.7% del PIB.

Por otro lado, la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (Anexo 1) reporta un incremento constante en los últimos años en cuanto al valor del recaudo fiscal de los impuestos nacionales. Por ejemplo, en el primer reporte del año 2019 la Administración Tributaria informa que el valor del recaudo de impuestos para la vigencia 2018 fue de 144 billones de pesos colombianos; 8 billones de pesos más que el año anterior. Una de las razones para el incremento del recaudo tributario⁵ se encuentra en la lucha contra la evasión tributaria.

³ Fuente: *Cuentas Nacionales*, Departamento Administrativo Nacional de Estadística- DANE (2019).

⁴ Definido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público de Colombia.

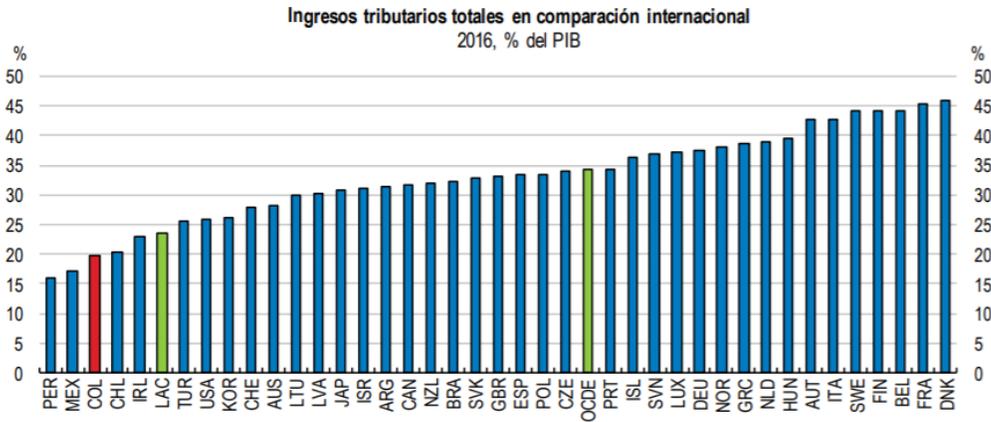
⁵ Un incremento del recaudo tributario y a su vez una disminución de la evasión fiscal es importante para la política fiscal del país en materia de deuda pública, especialmente si se tiene en cuenta la regla fiscal de Colombia, que se adoptó en el 2011, y que apunta a la consolidación gradual del gasto y la deuda, con el objetivo de llegar a un déficit estructural del 1% en el 2022.

En cuanto a la situación de la evasión de impuestos en el país, como se mencionó anteriormente, no existen datos oficiales que sean públicos donde se pueda ver reflejado el impacto fiscal. No obstante, la exposición de motivos del proyecto de la Ley de Financiamiento (Ley 1943 de 2018), revela datos importantes para entender la realidad de la evasión de impuestos de Colombia en la actualidad. El documento menciona que la evasión del impuesto de renta y del impuesto sobre las ventas (IVA) oscila entre el 3% y el 4% del PIB⁶, y que la evasión del impuesto sobre la renta es aproximadamente del 39% del recaudo y en impuesto del IVA es cercana al 23% del recaudo. Según cifras oficiales del Gobierno, el PIB del año 2018 fue de 978 billones de pesos (DANE, 2019) (Anexo 2). En ese orden de ideas, si la evasión de los impuestos de renta y de IVA está alrededor del 3% y el 4% del PIB (Ministerio de Hacienda, 2018, p.49), esto significa que la evasión de impuestos para el año 2018 en Colombia se estima entre los 29 billones de pesos y 39 billones de pesos.

Todo lo anterior, refleja el gran impacto que genera la evasión y la elusión tributaria en las finanzas del país y la magnitud de los recursos que se están dejando de recaudar. Por esta razón se hace indispensable pensar en reformas fiscales estructurales para mejorar la situación económica de Colombia.

La situación de los ingresos tributarios de Colombia se compara con otros países en el siguiente gráfico:

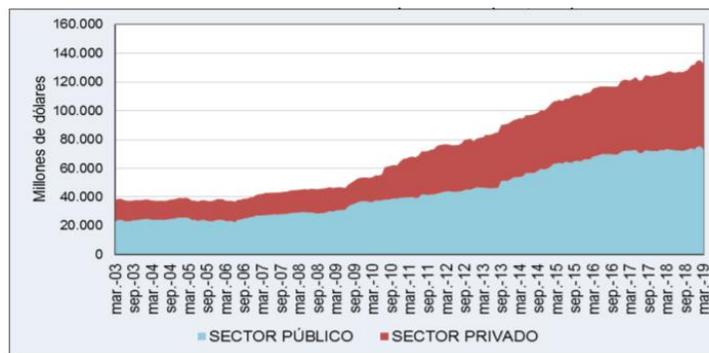
⁶ Es demasiado pronto para establecer si con la reforma tributaria del año 2016 y 2018 se ha disminuido la evasión fiscal en Colombia. Esto teniendo en cuenta que la información pública sobre la evasión y la elusión que tiene la DIAN va hasta el 2012. (Ver Anexo 3)



7

Pese a que las reformas tributarias logran aumentar el recaudo, nunca es suficiente y siempre se termina recurriendo a una nueva reforma en pocos años. Por ejemplo, en 2014 cuando la caída de los precios del petróleo apareció como consecuencia del desarrollo del *fracking* en el mundo, gran parte de las exportaciones colombianas perdieron valor en poco tiempo, llevando a la fuerte depreciación del peso en 2014-2016 y a una caída de los ingresos gubernamentales que provenían de este concepto. En este momento fue necesaria una reforma tributaria que tardó en llegar hasta el año 2016, generando un aumento de la deuda colombiana y un aumento del déficit de cuenta corriente del país en el mismo periodo (2014-2016).

Deuda Externa por sector (US\$ mill)



8

⁷ Fuente: Base de la OCDE sobre estadísticas de ingresos mundiales.

⁸ Fuente: Banco de la República. Subgerencia de Política Monetaria e información económica.

Ahora, esta reforma no fue suficiente y por ello, solo 2 años después, se recurrió a una nueva reforma tributaria que aún falta por ver sus resultados. En definitiva, las reformas logran su objetivo en parte, pero hasta que no se cambie la tributación de forma estructural, el país va a seguir estando limitado en materia fiscal y siempre buscando cómo solucionar problemas que van saliendo en el camino sin una solución a largo plazo.

Así pues, el problema de las reformas tributarias de los últimos años es que exagera los problemas que ya tiene la estructura tributaria colombiana, llevando al país a una situación donde cualquier aumento del recaudo que se genere bajo esta estructura deprime o ahoga a la economía. Es por esto que alcanzar recaudos del más del 40% del PIB, como ocurre en Francia y Dinamarca, es simplemente utópico en Colombia.

Respecto al futuro cercano de la política fiscal del país, debido a su exposición a variantes internacionales, se hace complejo realizar una predicción exacta de la situación fiscal que atravesará el país en unos años. Un ejemplo de esto es el precio del petróleo que tiene una relación directa en cuanto a los ingresos del Estado. Estos impactan directamente tanto a la política de recaudación de impuestos como a la acumulación de deuda. Pese a que el petróleo es un *commodity* que suele variar de manera sorpresiva, es casi seguro que las épocas de un petróleo a un precio alto o incluso superior a los 100 dólares como a inicios del siglo XXI no vuelvan en el futuro cercano. Por esto, el país necesariamente tiene que ajustar su recaudo fiscal para asumir su gasto público.

Ahora bien, ya que se puso en evidencia el impacto fiscal y económico de la problemática objeto de la investigación, se procederá a analizar a profundidad las figuras de paraíso fiscal, evasión, elusión y planificación tributaria y cómo estas pueden ser implementadas en estrategias que involucran paraísos fiscales. De la mano con lo anterior, se propone reflejar el impacto económico y fiscal de la evasión y la elusión de impuestos, desde el contexto colombiano.

CAPÍTULO SEGUNDO.

EL CONCEPTO DE PARAÍSO FISCAL

2.1. ¿Qué es un paraíso fiscal? - Problemática del concepto.

El concepto de paraíso fiscal⁹ es transversal para el desarrollo de esta investigación y, sin embargo, es una figura que se resiste a una única definición, razón por la cual este capítulo se concentra en delimitar y estudiar las diferentes acepciones de este concepto para poder identificar sus elementos comunes más relevantes. La poca claridad alrededor del concepto se evidencia en la doctrina nacional e internacional, donde existe el debate en torno a si se abusa de esta expresión y se aplica a cualquier situación privilegiada en materia de impuestos o si de verdad existen unos criterios claros que permitan definirlo. Chavagneux, expuso la problemática referida de la siguiente manera: “No existe ninguna prueba objetiva y clara que permita identificar a un determinado país como paraíso fiscal, lo que deja la puerta abierta a numerosas definiciones oficiales y no oficiales, cada una de ellas destacando una u otra característica correspondiente a su ámbito de intervención.” (Chavagneux y Palan, 2007, p.14).

De acuerdo con lo anterior, la propuesta por la que opta esta investigación es centrarse en decir que el concepto de paraíso fiscal es la suma de dos elementos. El primero de estos es la variedad de criterios para establecer que es un paraíso fiscal. Y el segundo elemento que en la definición del concepto necesariamente existe un componente político. Lo anterior quiere decir que, para desarrollar su modelo económico y comercial con otros países, cada Estado decidirá arbitrariamente qué se entiende por paraíso fiscal y cuáles de los criterios del primer elemento va a utilizar.

⁹ A lo largo de la investigación se utilizarán los términos de paraíso fiscal y jurisdicciones de nula o baja imposición como sinónimos.

Debido a esto, una definición única aplicable por todos los Estados es imposible de construir o de encontrar. Para cada caso, el país va a utilizar diferentes criterios existentes y va a construir una definición diferente dependiendo de lo que le conviene económica y políticamente en el momento, premisa que también aplica para el caso colombiano. Lo anterior llega a tal punto que cada Estado puede potencialmente convertirse en un paraíso fiscal para sus vecinos dependiendo de qué criterios o elementos se utilicen. En últimas, más que un concepto que responda a principios jurídicos claros es una herramienta de negociación política y comercial que se puede utilizar a favor o en contra de otro país.

A pesar de la imposibilidad de llegar a una única definición del concepto, a lo largo de este capítulo se identificarán y analizarán las definiciones y criterios más relevantes que se encuentran en la doctrina, ley y jurisprudencia nacional, con el objetivo principal de entender a qué criterios e intereses responde la lista de paraísos fiscales que se aplica actualmente en Colombia.

2.2. Definiciones doctrinales de paraíso fiscal.

Definición	Importancia de la definición	Problema con la definición	Autor y bibliografía
“Aquellos países en los que unos residentes extranjeros, empresas o personas ricas colocan su dinero para evitar pagar impuestos en sus territorios de origen”	Se destaca el hecho que las personas naturales o jurídicas que utilizan los paraísos fiscales son personas no residentes en el país denominado como paraíso fiscal y que, si utilizan estrategias para transferir dinero a estos países, es con la intención de pagar menos impuestos que los que pagarían en su lugar de residencia fiscal.	Bajo este entendido cualquier país podría ser un paraíso fiscal por el solo hecho de tener una tasa impositiva menor que la del país de origen de la persona. Al no utilizar la palabra evitar, no se restringe la definición únicamente a escenarios de evasión sino también a escenarios de ahorro fiscal por medio de planeaciones tributarias legales.	(Chavagenux y Palan, 2007, p.4).
“Todos los centros financieros que desarrollan una actividad desregulada, descontrolada y ajena a las regulaciones comunes a los demás	Indica que lo que convierte a un país en paraíso fiscal no es solo el hecho de tener una baja o nula tasa impositiva para los extranjeros, sino otros factores relacionados con tener una normatividad	Cualquier país que busque atraer inversión extranjera como estrategia y política macroeconómica tendría que ser considerado como paraíso fiscal a la luz de la presente definición, por lo que no habría cabida en el plano internacional para hacer políticas fiscales competitivas y atractivas con el fin de atraer inversión extranjera, ya sea con tasas impositivas bajas u	(Hernández Viguera, 2005 p.63).

países con los que se relacionan, por estar destinados de modo especial a las empresas o a los particulares no residentes, actividad incentivada por la escasa o nula tributación”	más flexible en temas relacionados con poder constituir una sociedad en el país.	otorgando facilidad para la constitución de sociedades con el fin de evitar que las sociedades extranjeras tengan que realizar procesos burocráticos largos y complejos.	
“Aquellos Estados, territorios o jurisdicciones que no tienen imposición a las ganancias, o la aplican a tarifas muy bajas, con serias limitaciones en el intercambio de información y una marcada ausencia de transparencia”	En los paraísos fiscales existen limitaciones de distintos tipos que no permiten el intercambio de información entre los países. Por esto, el capital que se tenga en posesión en estos países no es verificable por el país de origen del contribuyente.	La definición destaca el que será el elemento más importante para determinar si un país debería ser considerado como un paraíso fiscal por otro y es la ausencia de intercambio de información. La tasa impositiva baja en el impuesto sobre la renta o la facilidad de constituir sociedades son elementos que no necesariamente indican que se está frente a un paraíso fiscal, sino que puede ser un país que quiere una tasa de tributación más competitiva.	(Marino, 2003, p.181).

Del cuadro comparativo podemos llegar a la conclusión que la característica del no intercambio de información con otros países es la que mejor indica si se debe catalogar a un país como paraíso fiscal, debido a que el intercambio de información es la forma más eficiente de evitar casos de evasión por el simple hecho de poder comparar lo que el contribuyente dice que son sus rentas mundiales con lo que efectivamente son. Sin embargo, como se observará más adelante, ya que el intercambio de información con otros países puede ser selectivo por parte del gobierno del país, no se asegura que la correspondiente jurisdicción deje de ser utilizada para estrategias de evasión tributaria.

2.2.1. Percepción de los paraísos fiscales como algo negativo para la política fiscal del Estado.

Otra característica, con la que se asocia a los paraísos fiscales se relacionan con algo negativo para los Estados, ya que estos no permiten el recaudo total de los impuestos que el Estado se disponía a recolectar, debido al ocultamiento de capital en estos países o jurisdicciones.

De acuerdo a lo investigado por OXFAM, los paraísos fiscales resultan negativos porque a través de su uso es posible que los contribuyentes con grandes negocios o riquezas escapen de sus

obligaciones fiscales, lo cual tiene como efecto la reducción de los ingresos corrientes que utilizan los Estados para cumplir con el gasto público. Al respecto, en el 2014 el ex Codirector del Banco de la República Juan Mario Laserna estimó que la cifra de evasión por medio de paraísos fiscales podría llegar a cifras tan altas como US\$5.000 millones, (alrededor de 16 billones de pesos colombianos) y el ex director de la DIAN, Juan Ricardo Ortega, la estimó en 4 billones de pesos. En ambos casos las cifras son muy preocupante si se tiene en cuenta que lo que se espera recaudar de forma adicional con la nueva Ley de financiamiento es de 7.5 billones de pesos (Portafolio, 2014; Dinero, 2018)

Adicionalmente, los paraísos fiscales tienen un efecto negativo en la competitividad de las compañías transnacionales, quienes aprovechan las ventajas fiscales obtenidas mediante su uso para lograr productos o servicios económicamente más competitivos. Esto tiene como efecto que se genere una distorsión de la competencia en el mercado interno ya que el precio bajo no es resultado de una mayor productividad, sino por efecto del ahorro fiscal. Además de todas estas repercusiones negativas, tienen un papel importante en el ocultamiento del capital producido por la realización de actividades ilícitas. (Oxfam, 2000, p.1-22).

Ahora bien, resulta justo exponer un argumento que existe a favor de los paraísos fiscales para observar sus efectos tanto negativos como positivos. Para empezar, la existencia de los paraísos fiscales se basa en el principio de la libre movilidad del capital financiero y el principio de la autodeterminación de los países. De acuerdo a lo dicho por las Naciones Unidas en el artículo 1 de la parte 1 del pacto Internacional de los Derechos Civiles y Políticos de 1966, el principio de autodeterminación de los pueblos debe entenderse de la siguiente manera:

Para el logro de sus fines, todos los pueblos pueden disponer libremente de sus riquezas y recursos naturales, sin perjuicio de las obligaciones que derivan de la cooperación económica internacional basada en el principio del beneficio recíproco,

así como del derecho internacional. En ningún caso podrá privarse a un pueblo de sus propios medios de subsistencia. (ACNUDH, s.f.)

La protección de este principio ha traído consigo que exista una competencia entre países y lugares para atraer capital. Los llamados paraísos fiscales se valen de ventajas fiscales para poder atraer recursos a su territorio y poder subsistir y crecer económicamente. Por lo anterior, implementar una baja tasa de tributación se vuelve una herramienta de subsistencia económica para muchos países. Esto tiene como aspecto positivo que los países van a intentar ser lo más eficientes con el manejo de sus recursos con el ánimo de poder mantener una tasa impositiva a nivel global que sea atractiva. Además, van a buscar otros ingresos diferentes de los impuestos con los cuales mantener y llevar a cabo los proyectos del Estado.

Teniendo en cuenta lo argumentado hasta este punto, lo que resulta de verdad dañino para las políticas fiscales de un país no son las tasas bajas que puede tener un paraíso fiscal sino el ocultamiento de recursos que este permite a los contribuyentes que deciden evadir o eludir recursos. Por el contrario, las tasas bajas en paraísos fiscales van a incentivar que países que no los son no tengan tasas de tributación tan altas y gravosas para el contribuyente¹⁰ lo que a su vez podría llegar a ser un incentivo para desincentivar el uso de estrategias para transferir dineros a otros países con el ánimo de erosionar su base gravable en su país de residencia.

Si el incentivo de ganancia no es tan grande, y la tributación en el país no tiene una percepción negativa por parte del contribuyente por razones como que la tasa de tributación es demasiado alta, que los recursos van a manos de los corruptos, o que hay una ineficiencia en el manejo de los recursos, es más probable que el individuo y compañías opten por pagar los

¹⁰ Esta es una herramienta de política fiscal con la que cuentan los estados para luchar contra la evasión y elusión fiscal. Ahora bien, esta investigación también analizará las estrategias legales que existen contra las estrategias de evasión por medio de paraísos fiscales a lo largo del capítulo 5.

correspondientes impuestos en su territorio de residencia y no implementar un tipo de estrategia para transferir capital a un paraíso fiscal.

2.3. Definición legal y reglamentación en Colombia de paraíso fiscal.

La primera lista de países clasificados como paraísos fiscales provino de la reforma tributaria que trajo consigo la Ley 788 del 2002. En esta ocasión, no fue Colombia la que construyó una definición aplicable, sino que se remitía a los países declarados como paraísos fiscales por la OCDE¹¹.

Posteriormente, la Corte Constitucional en la sentencia C- 690 del 2003 dejó inaplicable la norma que hacía la correspondiente remisión a la lista de paraísos fiscales propuesta por la OCDE. La argumentación de la Corte para tomar esta decisión fue la siguiente:

“De manera expresa el reporte señala que este tercer escenario, que corresponde al concepto literal de jurisdicciones de menor imposición, se desenvuelve por fuera del ámbito del trabajo adelantado por la OCDE, entre otras razones porque esa organización no ha pretendido, ni explícita ni implícitamente, sugerir que exista un nivel mínimo de tributación por debajo del cual un Estado pueda considerarse como incurso en prácticas de competencia fiscal nociva. Encuentra la Corte que, en estas condiciones, la remisión a la OCDE para el señalamiento de las jurisdicciones de menor imposición, carece del mínimo de precisión necesario para que se pueda considerar acorde con la Constitución”.

La base clasificatoria que utilizaba la OCDE para determinar si un país era o no un paraíso fiscal carecía de objetividad debido a que lo que se puede considerar como una baja imposición fiscal puede variar de país en país, es decir, que depende completamente desde donde se comparen las tasas. Además, no tiene en cuenta el argumento que sostiene que tener impuestos bajos como

¹¹ Fundada en 1961, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) agrupa a 36 países miembros y su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo. Fija estándares internacionales dentro de un amplio rango de temas de políticas públicas (OCDE, 2019).

política comercial con el fin de buscar inversión extranjera es algo completamente válido y necesario para el desarrollo y equilibrio económico de un país.

Una de las definiciones jurisprudenciales más relevantes de paraíso fiscal se encuentra en la misma sentencia C-690 del 2003, en donde la Corte Constitucional lo define de la siguiente manera:

“Se considera que una determinada jurisdicción puede calificarse como un paraíso fiscal cuando ofrece ventajas tributarias atractivas para el capital y la actividad financiera de personas no residentes en ella, al amparo de legislación laxa en materia de controles y poco transparente en relación con la información que se suministra a terceros Estados”.

En años posteriores, sobre lo expresado por la Corte acerca de la remisión hacia el listado de la OCDE, Colombia comenzó a crear listados en los que determinó cuales países son considerados como paraísos fiscales. Con la expedición del Decreto 2193 del 2013¹² Colombia creó una lista con este propósito. El anterior decreto fue a su vez derogado por el Decreto 1966 del 2014¹³, el cual actualizó la lista de países considerados como paraísos fiscales para Colombia. Finalmente fue derogado por la nueva lista contenida en el Decreto 2095 del 2014¹⁴. Actualmente,

¹² Anguila, Antigua y Barbuda, Archipiélago de Svalbard, Colectividad Territorial de San Pedro y Miguelón, Mancomunidad de Dominica, Mancomunidad de las Bahamas, Reino de Bahrein, Estado de Brunei Darussalam, Estado Independiente de Samoa Occidental, Granada, Hong Kong, Isla de Man, Isla Qeshm, Islas Caimán, Islas Cook, Islas Pitcairn, Henderson, Ducie y Oeno, Islas Salomón, Islas Vírgenes Británicas, Bailiazgo de Jersey, Labuán, Macao, Principado de Andorra, Principado de Liechtenstein, Principado de Mónaco, Reino Hachemí de Jordania, República Cooperativa de Guyana, República de Angola, República de Cabo Verde, República de Chipre, República de las Islas Marshall, Republica de Liberia, República de Maldivas, República de Mauricio, República de Nauru, República de Seychelles, República de Trinidad y Tobago, República de Vanuatu, República del Yemen, República Libanesa, San Kitts & Nevis, San Vicente y las Granadinas, Santa Elena, Ascensión y Tristán de Cunha, Santa Lucía y Sultanía de Omán.

El listado de jurisdicciones excluidas transitoriamente incluye a: Barbados, Bermudas Emiratos Árabes Unidos, Estado de Kuwait Estado de Qatar, Guernesey y República de Panamá.

¹³ Originalmente en el decreto estaban los siguientes países: Antigua y Barbuda, Archipiélago de Svalbard, Colectividad Territorial de San Pedro y Miquelón Mancomunidad de Dominica, Mancomunidad de las Bahamas, Reino de Bahrein, Estado de Brunei Darussalam, Estado Independiente de Samoa Occidental Granada, Hong Kong, Isla Qeshm, Islas Cook, Islas Pitcairn, Henderson, Ducie y Oeno Islas Salomón, Macao, Reino Hachemí de Jordania, República Cooperativa de Guiana, República de Angola, República de Cabo Verde, República de las Islas Marshall, República de Liberia, República de Maldivas, República de Mauricio, República de Nauru, República de Seychelles, República de Trinidad y Tobago, República de Vanuatu, República del Yemen, República Libanesa, San Kitts & Nevis, San Vicente y las Granadinas, Santa Elena, Ascensión y Tristán de Cunha, Santa Lucía, Sultanía de Omán. A su vez el decreto contenía países que fueron excluidos por estar suscribiendo tratados de información con estos países: Barbados, Bermuda, Emiratos Árabes Unidos, Estado de Kuwait, Estado de Qatar y Guernesey.

¹⁴ Este listado se encuentra incorporado en los artículos 1.2.2.5.1 hasta 1.2.2.5.1 del Decreto Único Tributario, Ley 1625 del 2016. (VER ANEXO 4)

la lista se encuentra incorporada y reglamentada en los artículos 1.2.2.5.1. hasta el artículo 1.2.2.5.3 del Decreto único tributario 1625 del 2016 y desde el 2014 no ha tenido ninguna modificación respecto a los países que la conforman.

Establecida la lista de paraísos fiscales aplicable en la actualidad, cabe decir que la norma de referencia, a la hora de realizar una operación económica con personas, sociedades, entidades o empresas ubicadas, residentes o domiciliadas en paraísos fiscales, jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y regímenes tributarios preferenciales, es el parágrafo 3° del artículo 260-7 del Estatuto Tributario. Dicha disposición establece que se debe documentar y demostrar en detalle las actuaciones realizadas, activos empleados, riesgos asumidos y la totalidad de los costos y gastos incurridos por la persona o empresa ubicada, residente o domiciliada en la jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición, y/o por la entidad sometida a un régimen tributario preferencial, en relación con las actividades que generaron los pagos, so pena de que dichos pagos sean tratados como no deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios.

En este punto de la investigación, es importante destacar que el artículo 109 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 260-7 del Estatuto Tributario, para establecer que el Gobierno nacional, a partir del año 2017 y siguientes, ya no seguirá definiendo un solo listado de paraísos fiscales, sino que definirá dos listados diferentes. Uno es del cual se habló con anterioridad llamado listado de jurisdicciones no cooperantes de baja o nula imposición, para el que aplicarán los mismos criterios con que antes se definía a los paraísos fiscales para lo cual basta con que aplique 4 de las características mencionadas en el artículo 260-7 y que se explicarán más adelante. Y otro que se llama el “listado de regímenes tributarios preferenciales” para lo cual se necesita que apliquen por lo menos dos de las cinco características del mismo artículo 260-7.

2.3.1. Efectos legales de ser considerado como un paraíso fiscal por Colombia.

El primero de los efectos aplica para el caso de las personas naturales que sean nacionales colombianos, que vivan o tengan residencia fiscal en algún país considerado por Colombia como un paraíso fiscal o régimen preferencial y obtengan en estos países menos del 50% de sus ingresos anuales, o tengan en estos menos del 50% del total de sus activos, es que seguirán siendo considerados como residentes en Colombia. De tal forma que, en el caso de tener la obligación de declarar renta en Colombia, se deben incluir tanto el patrimonio poseído en Colombia como aquel poseído en el exterior, al igual que todas las rentas obtenidas en el territorio nacional y fuera de este, de acuerdo a lo establecido en el artículo 9 y 10 del Estatuto Tributario.

El segundo de los efectos tiene implicaciones para las inversiones de capital en el exterior, ya que, si el inversionista está ubicado en un paraíso fiscal o en un régimen tributario preferencial, la retención a título de renta que se le practicará en Colombia a los rendimientos financieros y demás utilidades generadas con las respectivas operaciones de portafolio será del 25%. Esto resulta diferente al escenario en el cual el país no fuera considerado un paraíso fiscal ni una jurisdicción preferencial, con una tasa de retención del 14%¹⁵. Cabe resaltar, sobre este punto que hay algunas inversiones de capital en el exterior a las cuales el banco de la República determina que no se le aplique la mencionada tasa de retención así se encuentren localizadas en paraísos fiscales, lo anterior de acuerdo al Artículo 3 del Decreto 2080 del 2000.

Adicionalmente, este punto tiene un impacto directo y de gran importancia para la economía Colombia, si se tiene en cuenta lo establecido en la balanza de pagos del banco de la República que en el 2017 expresó que de los 2.515 millones de dólares que arribaron en el primer trimestre del

¹⁵ Ver **Anexo 3**. Flujo de inversión directa de Colombia en el exterior para el Primer periodo del 2019-I, en este se resalta el capital colombiano en un país que está en paraíso fiscal de acuerdo a la lista establecida por Colombia y expuesta en capítulos anteriores.

2017, el 30,7 por ciento (772 millones) provinieron de Panamá, Bermudas, Islas Caimán, Islas Vírgenes Británicas, Anguila, Barbados y Luxemburgo. (Lozano Garzón, 2017)

Un tercer efecto sería cuando las personas jurídicas o naturales que se encuentren ubicadas en Colombia y que sean declarantes del impuesto sobre la renta efectúen alguna operación con terceros que se encuentren ubicados en países o territorios considerados como paraísos fiscales o regímenes tributarios preferenciales, sin importar si el tercero es o no un vinculado económico. Tal operación se deberá realizar con sujeción al régimen de precios de transferencia, incluyendo la obligación de presentar al final del año la respectiva declaración informativa. La obligación de presentar la documentación comprobatoria dependerá de que las operaciones durante el año no hayan superado las 10.000 UVT.

Otro efecto es que, cuando se efectúen pagos o abonos en cuenta por cualquier concepto a los terceros ubicados en paraísos fiscales o en regímenes tributarios preferenciales y que no se trate de los intereses y/o demás rendimientos de las inversiones de capital exterior de portafolio que se encuentran en el artículo 18-1 del Estatuto Tributario, tendrán una retención en la fuente del 33%. No se podrán deducir costos y gastos en que se incurra con terceros ubicados en paraísos fiscales, a menos que se practique la retención¹⁶ de la que se acaba de hablar. (Ver Anexo 5)

Finalmente, las operaciones de libranzas no tendrán que aplicar el límite de subcapitalización a sus gastos por intereses de que trata el artículo 118-1 del Estatuto Tributario, a menos que estos préstamos se encuentren ubicados en un paraíso fiscal.

¹⁶ La DIAN indicó en el Concepto 31856 de mayo de 2014 que dicha retención solo se le debe practicar si el ingreso que percibe este tercero es considerado de fuente nacional (ver artículos 24 y 25 del Estatuto Tributario). Por tanto, en las importaciones de bienes no se les debe practicar la retención.

2.4. Características de los paraísos fiscales de acuerdo con la doctrina.

A continuación, se mencionarán las principales características de la que habla la doctrina con relación a las jurisdicciones que podrían considerarse como paraísos fiscales. Es necesario mencionar que es un listado enunciativo y no taxativo, es decir, que pueden existir otras características y no en todos los paraísos fiscales se evidencian todas las características aquí mencionadas.

La primera característica que se examinará es la de tener un nivel de tributación bajo o nulo para las personas no residentes, sean jurídicas o naturales. La mayoría de los paraísos fiscales disponen de un sistema fiscal complejo cuya principal característica es la de minimizar la imposición tributaria sobre las actividades internacionales de los no residentes. Por ejemplo, esto sucede en temas como lo son impuestos sobre la renta, ganancias ocasionales, el patrimonio, dividendos o rentas de capital, lo cual se traduce en un entorno muy favorable para las operaciones financieras y comerciales de las personas con facilidad de movilidad internacional.

Sin embargo, este criterio tiende a matizarse ya que es difícil establecer qué es nula o baja tributación. Se podría decir que aquellos países que tienen una tasa comparativamente inferior a la del promedio de países, en relación con el impuesto sobre la renta, tendrían que ser considerados como paraísos fiscales. Por ejemplo, en el caso del impuesto sobre la renta a personas jurídicas al aplicar el criterio que se encuentra al analizar la sentencia se llega a la conclusión que países como Alemania o EE. UU. deberían ser considerados como paraísos fiscales. Lo anterior, porque dependiendo del Estado de EE. UU. en el que se encuentre situada la compañía se debe aplicar una tasa impositiva tan baja como del 21%, para EE. UU. y del 15.1 % en el caso de Alemania. A pesar de esto, para la mayoría de países, EE. UU. y Alemania no son considerados como paraísos fiscales (Worldwide Tax Summaries, 2019).

La segunda característica es tener un secreto bancario reforzado. En palabras del autor José Luis Chávez, “[l]a propia administración fiscal rechaza cualquier tipo de asistencia mutua y de intercambio de información con otras administraciones fiscales estén o no amparadas en convenios para evitar la doble imposición internacional” (Chávez, 2014, p.6). Lo anterior, quiere decir que normas sobre el secreto bancario penalizan la divulgación de información por parte de entidades financieras sobre sus clientes, ni si quiera está permitida su divulgación a la administración tributaria del paraíso fiscal. De tal manera, la legislación interna del país prohíbe la aplicación de leyes fiscales, civiles o criminales de otro país que choquen con el secreto bancario. Esto sirve como argumento para el paraíso fiscal a la hora de ser selectivo sobre con cuales países se celebran convenios para compartir información, o direcciona la negociación de los CDI para que no existan cláusulas de intercambio de información entre las jurisdicciones.

El secreto bancario reforzado implica en la práctica que las personas extranjeras que depositen recursos en países que no comparte información logren que sus países de residencia no conozcan sus activos y, por lo tanto, la administración tributaria del país de residencia del contribuyente no pueda determinar la verdadera carga impositiva que le corresponde al contribuyente. Este elemento resulta fundamental a la hora de clasificar un país como paraíso fiscal, puesto que la información es el sustento base para determinar las obligaciones tributarias correspondientes. Cuando un país esconde la información de los recursos depositados en su jurisdicción de las personas extranjeras a los demás países les está impidiendo conocer sus verdaderas rentas mundiales.

Entre los mecanismos para solucionar esta situación se encuentra la celebración de acuerdos bilaterales o multilaterales de intercambio de información o cláusulas para intercambiar información dentro de un CDI. Sin embargo, estas medidas no resuelven el problema, dado que la jurisdicción no cooperante puede celebrar una cierta cantidad de acuerdos de intercambio de

información o CDI con algunos países, pero mantener el secreto con otros. De esta manera no cumpliría con la característica formalmente, pero sí de forma sustancial ya que seguiría siendo un país que no comparte información en la mayoría de casos.

La tercera característica es tener un secreto profesional ampliado, lo cual quiere decir que todo tipo de empleados tales como abogados, contadores o trabajadores de una corporación están sometidos a un estricto control reglamentario respecto a la confidencialidad relativa a sus clientes y a las operaciones que llevan a cabo, incluso si esto implica la violación de las leyes de otros territorios extranjeros. Está muy relacionado con el criterio anterior ya que implica todo un sistema que procura en lo posible no compartir la información con otros organismos internacionales. Lo grave de este criterio es que no solo hay intención de no cooperar con otras jurisdicciones, sino que prohíbe a sus integrantes cooperar, nadie puede compartir información a menos que el legislador cambie la manera en que se comparte información. Como consecuencia, incluso si los profesionales a cargo de conservar la información de los recursos depositados en estas jurisdicciones quisieran ser transparentes con la información, la ley interna no se los permitiría. (Chávez, 2014, p.16)

La cuarta característica es tener un procedimiento de inscripción laxo de sociedades. (Alfonso Rodríguez, Guamán Chulunchana y Giner rubio, 2016). Las empresas que quieren constituirse en estos territorios disponen de un gran margen de libertad en cuanto a las informaciones que deben de proporcionar a las autoridades. Por lo anterior, las sociedades de capital se pueden constituir con formalidades mínimas, sin siquiera requerir presencia o actividad. Incluso es posible constituir las por medio de acciones al portador. Lo anterior se ve reflejado en tener rapidez de ejecución, ya que la puesta en funcionamiento de una empresa puede llevarse a cabo en un tiempo récord. Esta característica en la práctica permite que sea muy fácil ocultar capital económico, porque el paraíso fiscal no verifica a fondo la procedencia de los dineros y quien es la persona que está constituyendo la sociedad.

La quinta característica es tener una libertad total de movimiento de los capitales internacionales. Chávez explica esto de la siguiente manera: “[h]ay una ausencia de cualquier norma que limite o controle los movimientos de capitales que tienen su origen o destino en un paraíso fiscal. Esta ausencia de normas restrictivas en materia de control de cambios permite el reciclaje de capitales utilizando como soporte la estructura jurídica y fiscal que ofrece el paraíso fiscal”. (2014, p.16). Lo dicho por el autor expresa que se permite el movimiento de capitales sin verificar su legalidad, lo cual hace posible que ingresen recursos al sistema financiero que provengan de actividades ilícitas.

La última característica está relacionada con la imagen que proyecta el territorio. El autor José Luis Chávez expresa que para las jurisdicciones consideradas paraísos fiscales es muy importante transmitir una imagen de confianza para sus clientes extranjeros que depositan sus recursos en su territorio, especialmente relacionado con temas de estabilidad financiera y política, pues afirma que “[a] nadie se le ocurriría invertir grandes cantidades de dinero en un país que tenga continuos golpes de estado o en donde no existan las condiciones suficientes para la existencia de un gobierno.” (2014, p.17)

2.5. Criterios de la OCDE para clasificar a un país como paraíso fiscal.

Inicialmente, para la OCDE, de acuerdo al reporte *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, (1998), se consideraba como paraíso fiscal a la jurisdicción o país que no gravaba con impuestos a las rentas de capital, o que las gravaba con tasas muy bajas y que cumpliera con alguno de los criterios establecidos por el organismo.

El primero de estos criterios, era la ausencia de impuestos o la imposición de impuestos meramente nominales para las actividades económicas que se realizaban. El segundo criterio propuesto por la OCDE era la carencia de intercambio de información con otros países. El tercer

criterio era la falta de transparencia en cuanto a la aplicación de las normas administrativas y legislativas. Y el último criterio se refería a la no existencia de actividad real de particulares o empresas domiciliadas en el país, lo que se entiende como que de acuerdo a la legislación del paraíso fiscal resultaba fácil la creación de sociedades ficticias, instrumentales o de papel, es decir que no existía el desarrollo de una actividad económica sustancial por parte de la compañía.

En su Reporte del año 2001, la OCDE manifestó que el criterio de carencia de operaciones reales ya no sería empleado para la elaboración de los listados y, por otra parte, que dichos listados en adelante se referirán a paraísos fiscales no cooperadores, en función de los compromisos que las jurisdicciones, que inicialmente habían sido calificadas como paraísos fiscales¹⁷, hayan hecho o estuvieran dispuestas a suscribir convenios en materia de transparencia e intercambio de información. Esto ha dado como resultado que en la actualidad el argumento que tiene mayor relevancia a la hora de decidir si un país es un paraíso fiscal, para la OCDE, proviene del criterio anterior: evaluar la carencia de intercambio de información con otros países. El mencionado criterio se transformó, y actualmente para la OCDE la aplicación del criterio por parte de un país se materializa en pertenecer al foro mundial de transparencia tributaria que cuenta con al menos 130 países y haber suscrito cierto número de convenios bilaterales para el intercambio de información, o las cláusulas de intercambio de información incorporadas dentro de un CDI.

La crítica que propone esta investigación al criterio que utiliza la OCDE es que dentro de el listado proporcionado no se encuentran notorios paraísos fiscales como lo son: Malta, Jersey y las Islas Vírgenes. Esta situación tiene su explicación en que las mencionadas jurisdicciones, al haber suscrito más de doce convenios fiscales según el modelo de la OCDE, dejan de considerarse

¹⁷ Es por esta razón que, a partir del 2009, el comité de políticas fiscales de la OCDE removió las únicas tres jurisdicciones que quedaban en la lista de jurisdicciones no cooperantes (Andorra, Liechtenstein y Mónaco) debido a los compromisos para implementar los estándares de la OCDE de transparencia y efectivo intercambio de información y el tiempo propuesto para su implementación. De esta manera actualmente ninguna jurisdicción está en la lista de jurisdicciones de paraísos fiscales no cooperantes del comité de políticas fiscales de la OCDE.

como paraísos fiscales, sin importar si lo realizaron con jurisdicciones insignificantes, o con jurisdicciones que no van a aplicar lo establecido en el convenio. Un ejemplo de esto es el convenio entre las Islas Man con Groenlandia.

2.6. Criterios aplicables en Colombia para clasificar a un país como paraíso fiscal.

A continuación, se presentarán los criterios establecidos en el artículo 260-7 del Estatuto Tributario, que deben ser utilizados por la administración tributaria para establecer cuáles son las jurisdicciones no cooperantes, de baja o nula imposición y regímenes tributarios preferenciales, para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios.

En primer lugar, está el criterio de la 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. En segundo lugar, la carencia de un efectivo intercambio de información o existencia de normas legales o prácticas administrativas que lo limiten. En tercer lugar, la falta de transparencia a nivel legal, reglamentario o de funcionamiento administrativo. En cuarto lugar, la inexistencia del requisito de una presencia local sustantiva, del ejercicio de una actividad real y con sustancia económica.

De esta forma, al comparar los criterios utilizados en Colombia con todos los que existen en la doctrina, se encuentra que Colombia aplica los criterios típicos establecidos por la doctrina como es que el país tenga tasas impositivas bajas o nulas para el impuesto sobre la renta, falta de transparencia sustentada en normas sobre secreto bancario que se encuentran en la legislación del país y poco o nulo intercambio de información con otros países. Además de estos criterios, se encuentra el criterio de una sustancia real en las operaciones económicas que el contribuyente realice en el otro país, lo cual es un ejemplo de la materialización de lo indicado en el plan 6 de las acciones BEPS, el cual se expondrá con detenimiento en el capítulo 4 de esta investigación.

2.7. Análisis de la lista y los criterios aplicables en Colombia.

Al revisar la lista de jurisdicciones no cooperantes que tiene Colombia en la actualidad y los criterios recién analizados, queda en evidencia que países que cumplen de forma clara los criterios de Colombia para ser considerados como paraísos fiscales no se encuentran dentro de la lista, debido al mencionado elemento político a la hora de la aplicación de los criterios, construcción de una definición y creación de una lista de países considerados como paraísos fiscales.

En el caso de Colombia, se puede observar con más claridad la inaplicabilidad de los criterios debido a factores políticos y económicos, por ejemplo, cuando se comparan los países con los que Colombia mantiene una relación comercial cercana y los países que de forma objetiva no cumplen con la mayoría de los criterios enunciados en el artículo 260-7 del Estatuto Tributario. Se observa cómo muchos de los países con los que Colombia tiene una relación comercial importante no se encuentran presentes en la lista aun cuando cumplan con los criterios establecidos en la norma.

Algunos de los casos más notorios son los de Panamá, que es el tercer socio comercial de Colombia; Holanda, que es el onceavo socio comercial de Colombia; y EE. UU., el primer socio comercial de Colombia (World's Top Exports, 2019). Si los criterios se aplicaran de forma completamente objetiva, estos países tendrían que ser catalogados como paraísos fiscales, lo cual traería, casi de forma segura para Colombia, efectos económicos y comerciales bastantes negativos.

Colombia ha optado por aplicar la misma metodología de la OCDE y centrarse únicamente en el criterio del intercambio de información, de tal forma que no importa si en la práctica ciertos países cumplen o no la mayoría de los criterios para ser considerados como paraísos fiscales. Lo importante es que cumplan con el criterio del efectivo intercambio de información y suscriban un CDI con Colombia, o prometan la negociación de uno en el futuro. Sin embargo, en la práctica esto

ha tenido sus problemas porque el acuerdo nunca se negocia o el CDI lleva incluido una cláusula de intercambio de información, por lo que el intercambio no se puede llevar a cabo.

El primer ejemplo de los países que tendrían que ser considerados como jurisdicciones no cooperantes, si se aplicaran los criterios de forma completamente objetiva, sería Panamá. Este país tiene un régimen tributario preferencial de baja tributación en el caso de sociedades *offshore* en donde no se tiene que pagar impuesto a la renta sino únicamente una licencia corporativa cuyo valor va a ser mucho menor. Por lo anterior, la situación de Panamá se podría ajustar al literal a) del numeral 1 del artículo 260-7 del Estatuto Tributario, el cual prohíbe la existencia de tipos nominales sobre la renta bajos. Adicionalmente, de acuerdo con un estudio realizado por la organización internacional Tax Justice Network (Tax Justice Network, 2018) Panamá para el año 2018 es el doceavo país con más reserva sobre sus transacciones financieras, situación que va en contra del criterio que establece que debe haber un efectivo intercambio de información. Este hecho no ha cambiado a pesar de haberse negociado y prometido por parte de ambos países que en el 2018 sería suscrito un acuerdo de intercambio de información con Colombia¹⁸.

De forma similar ocurre en el caso de Holanda, país que cumple con el criterio de tener una baja tasa impositiva baja con las empresas extranjeras y de tener un régimen especial que es generalmente usado por multinacionales para llevar a cabo planeaciones tributarias, por medio de las normas que otorgan residencia a sociedades sin una verdadera presencia económica y sustancial en el país, sociedades conocidas como *mailbox companies*. De esta manera, las empresas terminan tributando a una tarifa de alrededor 2,2%. Esta situación es suficiente para que aplique el criterio que habla sobre tener una tasa impositiva baja. Igual que con Panamá, el *Financial Secrecy Index* (Tax Justice Network, 2018) posicionó a Holanda en el puesto 14 de los países con más reserva de

¹⁸ Hasta la fecha de publicación, no ha sido suscrito un convenio de intercambio de información con Panamá.

su información financiera, lo cual también se entendería que trasgrede el criterio de no intercambio de información con Colombia.

El tercer ejemplo de la no aplicación objetiva de los criterios aplicables en Colombia para considerar a un estado de EE.UU. como un paraíso fiscal es Delaware, el cual cumple con el criterio de tener una tasa impositiva baja con las empresas extranjeras y de tener un régimen especial. Las empresas aquí terminan pagando alrededor de un 25% menos del impuesto sobre la renta. Esto se debe a que en el mencionado estado los bienes intangibles no se encuentran gravados por lo que las matrices terminan pagando a sus subsidiarias por el uso de las marcas de las que son dueñas las subsidiarias y estas a su vez descuentan estos pagos a una tasa impositiva del 0%. Esto, al igual que con los países anteriormente analizados, hace que les aplique el criterio de tener una tasa impositiva baja o nula.

Sumado a lo anterior, según el *Financial Secrecy Index* (Tax Justice Network, 2018) EE. UU. es el país donde existe la mayor reserva de información financiera, esto se debe en gran parte a que existen estados como Delaware donde el secreto bancario es de los más altos del mundo para las personas que constituyen una sociedad y que digan que no son residentes de EE. UU., según lo expresa el autor Peter Kopa en el artículo “USA, la nueva Suiza para cuentas secretas” (Kopa, 2016). Adicionalmente, EE. UU. no es miembro de la OCDE y no sigue sus parámetros para intercambio de información y la normatividad FATCA¹⁹ solo aplica de puertas para afuera. Tal vez este es el más claro ejemplo de cómo, debido a su poderío político y económico, prácticamente ningún país ni organización clasifica a EE. UU. como un paraíso fiscal, aun cuando cumple con algunos de los criterios para serlo.

¹⁹ La Ley de Cumplimiento Fiscal de Cuentas en el Extranjero, es una ley extraterritorial de los Estados Unidos de América, que tiene como objetivo identificar la evasión fiscal derivada de los contribuyentes de Estados Unidos, obligar a los responsables fiscales a pagar impuestos y cumplir con las leyes de los Estados Unidos, y establecer una red de cooperación con la agencia estadounidense de impuestos IRS, para el suministro de información de estadounidenses que tienen activos fuera del país. Aplica a las instituciones financieras, incluyendo bancos, comisionistas de bolsa, fiduciarias, fondos y otros vehículos de inversión.

Aunque la realidad sea que los anteriores países sí cumplen con algunos de los criterios requeridos por Colombia, la Corte Constitucional en la sentencia C-690 de 2003 ha expresado que:

Se tiene, por otra parte, que la decisión de incluir o no a un determinado Estado o jurisdicción en un listado de paraísos fiscales, y darle, por consiguiente, un tratamiento especial en atención a esa calificación, comporta, para los Estados que adopten el listado, claros efectos en materia de política exterior, relaciones internacionales y comercio exterior, asuntos todos cuyo manejo, en Colombia, corresponde, dentro del marco de la Constitución y de la ley, al Presidente de la República. Y en ese sentido, decisiones que pueden tener alcance definitorio de la política exterior y de las relaciones exteriores del Estado, serían objeto de una remisión vinculante a los dictados de un organismo internacional, conformado por países de mayor desarrollo económico, del que Colombia no hace parte. En la medida en que, tal como la remisión está prevista en la ley, la declaración sobre paraísos fiscales que se haga por la OCDE tendría efecto vinculante directo e inmediato en Colombia, la ley habría limitado el ámbito de las competencias constitucionales del Presidente de la República. De esta manera, la Corte Constitucional estableció que no hay un incumplimiento por parte del gobierno nacional al no poner a países como los mencionados con anterioridad en la lista de países no cooperantes, esta facultad recae exclusivamente en el presidente el cual tendrá que tomar en cuenta otros criterios económicos y políticos.

La misma Corte Constitucional ha dicho que es innegable el efecto político, económico y comercial que una decisión como esta puede tener en las políticas internas del país y que es el presidente de la República como cabeza del Estado colombiano el encargado de tomar este tipo de decisiones. En este punto se evidencia cómo el gobierno puede moldear el concepto de paraíso

fiscal bajo el entendido que es una de las facultades del Presidente decidir si clasifica como tal a un país. Queda claro que los criterios establecidos en las normas no resultan más que letra muerta debido al elemento político de la definición de paraíso fiscal que lo hace inaplicable con muchos países aliados políticos o económicos de Colombia.

En este punto es importante aclarar que el objetivo de la investigación no es hacer un exhaustivo y extenso análisis del sistema tributario, fiscal y societario de cada país para determinar si cumple o no con algunos de los criterios expuestos hasta el momento. De forma que únicamente se enunciarán de los países que de acuerdo a OXFAM²⁰ (Oxfam Intermón, 2019) no cumplen con algunos de los criterios para el año del 2019, y si estos países son considerados o no como jurisdicciones no cooperantes o de nula imposición por parte del Estado colombiano.

País	Considerado por Colombia	Considerado por OXFAM	Ha firmado compromisos BEPS	Tasa de tributación justa	Transparencia fiscal
Trinidad y Tobago	Sí	Lista negra	No	Sí	No
Samoa Americana	No	Lista negra	No	Sí	No
Samoa	Sí	Lista negra	No	No	Sí
Palao	No	Lista negra	No	No	No
Namibia	No	Lista negra	No	No	No
Islas Vírgenes Americanas	No	Lista negra	No	No	No
Guam	No	Lista negra	No	Sí	No
Vietnam	No	Lista gris	Sí	No	No
Vanuatu	Sí	Lista gris	No	No	Sí
Uruguay	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Turquía	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Túnez	No	Lista gris	No	No	Sí
Taiwán	No	Lista gris	No	No	No
Tailandia	No	Lista gris	Sí	No	No
Suiza	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Seychelles	Sí	Lista gris	No	Sí	No
Serbia	No	Lista gris	No	Sí	No

²⁰ Se hace una referencia a la lista de OXFAM ya que está aplica los criterios analizados de forma objetiva, sin tener en cuenta el factor político que sí tiene en cuenta Colombia a la hora de crear su lista.

Santa Lucía	Sí	Lista gris	No	No	Sí
San Vicente y las Granadinas	Sí	Lista gris	No	No	Sí
San Marino	No	Lista gris	Sí	No	Sí
San Cristóbal y Nieves	No	Lista gris	No	No	Sí
Qatar	Sí	Lista gris	Sí	Sí	No
Perú	No	Lista gris	Sí	Sí	No
Panamá	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Omán	Sí	Lista gris	Sí	Sí	No
Nueva Caledonia	No	Lista gris	No	Sí	No
Niue	No	Lista gris	No	Sí	Sí
Nauru	Sí	Lista gris	No	Sí	Sí
Montenegro	No	Lista gris	No	Sí	No
Mongolia	No	Lista gris	No	Sí	No
Mauricio	Sí	Lista gris	Sí	No	Sí
Marruecos	No	Lista gris	No	No	No
Maldivas	Sí	Lista gris	No	No	No
Malasia	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Macao	Sí	Lista gris	Sí	No	No
Liechtenstein	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Jordania	Sí	Lista gris	No	No	No
Jersey	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Jamaica	No	Lista gris	Sí	Sí	No
Islas vírgenes Británicas	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Islas Turcas y Caicos	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Islas Marshall	Sí	Lista gris	No	No	No
Islas Feroe	No	Lista gris	No	Sí	Sí
Islas Cook	Sí	Lista gris	No	No	Sí
Islas Caimán	No	Lista gris	Sí	Sí	Sí
Islas Labuan	Sí	Lista gris	Sí	No	Sí
Islas de Man	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Hong Kong	Sí	Lista gris	Sí	No	No
Guernesey	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Groenlandia	No	Lista gris	No	Sí	Sí
Granada	Sí	Lista gris	No	No	No
Fiyi	No	Lista gris	No	No	No
Emiratos Árabes Unidos	No	Lista gris	No	Sí	No
Dominica	Sí	Lista gris	No	No	No
Curazao	No	Lista gris	Sí	No	No
Corea del sur	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Cabo verde	Sí	Lista gris	No	No	No
Botsuana	No	Lista gris	Sí	No	No
Bosnia y Herzegovina	No	Lista gris	Sí	Sí	No
Bermudas	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Belice	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Barbados	No	Lista gris	Sí	No	Sí

Bahréin	No	Lista gris	No	No	No
Bahamas	Sí	Lista gris	Sí	No	No
Aruba	No	Lista gris	No	No	Sí
Armenia	No	Lista gris	No	No	No
Antigua y Barbuda	Sí	Lista gris	No	No	No
Anguila	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Andorra	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Albania	No	Lista gris	No	Sí	Sí
Países Bajos	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Malta	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Luxemburgo	No	Lista gris	Sí	No	Sí
Irlanda	No	Lista gris	Sí	No	Sí

Del análisis de la tabla, queda en evidencia que, si se hiciera una aplicación objetiva de los criterios por parte de Colombia, el país sufriría consecuencias devastadoras en materia de comercio exterior. Por esta razón, más que exigir que Colombia castigue a todos estos países, se propone que únicamente se centre en castigar o presionar a aquellos países que no cumplan con el criterio de tener un efectivo intercambio de información con Colombia, criterio que sí se cumpliera permitiría al menos tener certeza de que no hay ocultamiento de capitales en el exterior, así estos sean gravado con tasas impositivas relativamente bajas debido a la erosión de la base gravable por medio de estrategias de planeación tributaria legales²¹.

CAPÍTULO TERCERO

LOS CONCEPTOS DE PLANEACIÓN TRIBUTARIA, ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL

Este punto de la investigación se enfocará en entender la diferencia entre los conceptos de evasión, elusión y planificación tributaria, esto con el propósito final de vincular lo dicho sobre paraísos fiscales con los ya mencionados conceptos.

²¹ Estas estrategias se estudiarán y analizarán con detenimiento en el capítulo 6 de la presente investigación.

3.1. Conceptualización de operaciones de elusión y simulación.

Definición doctrinal de elusión	Importancia	Problema de la definición	Autor
“ahorro de impuestos lícitos que no genera consecuencias penales ni sancionatorias a nivel administrativo-tributario. La elusión es el ejercicio del derecho fundamental a optar por el camino más barato fiscalmente y usando las normas e instrumentos jurídicos válidos y previstos por normas”	Expresa que existe un principio natural del derecho por medio del cual el contribuyente no debería estar obligado a pagar la mayor cantidad de impuestos posibles, sino todo lo contrario: resulta completamente valido y justo que el contribuyente utilizando todos los medios legales posibles pague la menor cantidad de impuestos. Sin embargo, este principio solo aplicaría al caso de la planeación legal y no al de la elusión ya que esta no resulta completamente legal en su sustancia como quedará en evidencia más adelante.	Equipara los términos de elusión tributaria y planeación legal tributaria, por lo que para el autor estas dos figuras tendrían los mismos efectos jurídicos. ²²	(Álvarez, 2017, p.810).
“el contribuyente evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o aminore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios jurídicos notoriamente impropios, artificiosos o inadecuados para la consecución del resultado obtenido. Mientras que la planificación tributaria es aquella que no se vale de estos medios para obtener un beneficio fiscal y consecuentemente debe ser completamente respetada por parte de la administración.	Esta definición agrega un elemento para poder diferenciar a la elusión de la planeación legal: que la actuación del contribuyente resulte artificiosa en el caso de la elusión. Acá debe entenderse la artificiosidad por oposición a la sustancia económica real que deben tener las actuaciones del contribuyente.		(Cahn-Speyer ,2009, p.6)

La simulación en las operaciones que el contribuyente realice se debe entender como la declaración de voluntad que no corresponde con la realidad material para producir como efecto la apariencia de un negocio jurídico que no existe o que es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo con el propósito de engañar. Lo dijo de la siguiente manera Gupta: “El criterio clave se encuentra en la artificialidad de la transacción, ya que en el momento que se realicen pasos que no tengan otro propósito más allá que el eludir impuestos simplemente se está en una situación de elusión”. (2015, p.37).

²² La hipótesis que se intentará demostrar a lo largo de este capítulo es que las tres figuras, aunque similares porque tratan y recaen sobre el mismo fin (el menor pago de impuesto por parte del contribuyente), son figuras que se pueden diferenciar y aplican para actuaciones disimiles.

De acuerdo con lo anterior, cabe entonces enunciar que el elemento de la artificialidad o de la simulación en la actuación del contribuyente se materializa en la figura jurídica del abuso del derecho. Esto en materia tributaria se entiende como abuso del derecho es: realizar un acto artificioso con el fin de aparentar legalidad, pero no tener una verdadera sustancia en su interior, como en efecto expresa el artículo 869²³ del Estatuto Tributario.

Recapitulando lo hasta ahora dicho, se entiende que el eje central de la elusión es la artificiosidad o la simulación de la operación que se pretenda realizar sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, y que esto va en contra de la legalidad al ser la materialización de la figura conocida como abuso del derecho.

Adicional a esto, el mismo artículo establece que, como efecto legal, el que un acto sea clasificado como abusivo del derecho dará lugar a que la administración tributaria pueda recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y consecuentemente desconocer sus efectos. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos, que el contribuyente pretendía no pagar al acudir a la figura de la elusión.

Las situaciones que a su vez se deben materializar según el Estatuto Tributario para que se entienda que hay artificialidad son las siguientes: i) el acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable; ii) el acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario; y iii) la celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente

²³ El artículo 869 del Estatuto Tributario dice: “en primer lugar, el uso o implementación de entidades, actos jurídicos o procedimientos. En segundo lugar, tiene como propósito alterar, desfigurar o modificar artificialmente los efectos tributarios que de otra manera se habrían generado. Finalmente, la actuación se realiza para obtener un provecho tributario consistente, en la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, incremento del saldo a favor, pérdidas fiscales o la exención de beneficios o exenciones. Cabe aclarar, que la misma ley resalta que no se entenderá que exista abuso cuando el contribuyente se acoja, mediante el cumplimiento de los requisitos pertinentes, a beneficios expresamente consagrados en la ley, sin el uso para tal efecto de mecanismos, procedimientos, entidades o actos artificiosos y que el fraude a la ley con propósitos tributarios constituye abuso en materia tributaria”.

correcto es aparente, ya que su contenido busca ocultar la verdadera voluntad de las partes. Cabe anotar que en el caso que el contribuyente haya sido señalado de haber cometido una operación elusiva tiene derecho a la defensa ya que dispone de un término para contestar el emplazamiento especial que realiza la administración, por medio del cual puede aportar y solicitar pruebas que considere necesarias para esclarecer la situación.

De acuerdo con toda la información expuesta, se puede concluir que el elemento determinante para que una actuación sea categorizada como elusión tributaria es que la acción realizada tenga como propósito principal cumplir con la legislación tributaria pero únicamente en un sentido formal y no sustancial. En otras palabras, tiene como único objetivo cumplir con las obligaciones legales que han sido establecidas por mandato de la ley, pero en el fondo está construida sobre actos artificiosos carentes de una sustancia económica o comercial que tenga un sustento real.

3.1.1. Procedimiento tributario en caso de presunta elusión fiscal.

En el caso de una situación de elusión tributaria se deben aplicar los artículos 869 y 869-1 del Estatuto Tributario. Por medio de estos se definió la figura del abuso del derecho en materia tributaria y se estableció un sistema de reconfiguración de operaciones que evidencien que se hicieron por medio del abuso, esto da como resultado que el contribuyente pruebe ante la administración el propósito de los negocios con el fin de mostrar que no existió simulación o artificialidad alguna. Los artículos referenciados establecen que existe abuso del derecho cuando:

1. El acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable.
2. El acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario.

3. La celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes.²⁴

Una vez se determine que el acto cumpla con tres de los anteriores presupuestos, se deberá tomar la decisión sobre la calificación del abuso en materia tributaria la cual se llevará a cabo de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 869-1 del Estatuto Tributario. Este establece que en primera medida el funcionario que se encuentre revisando la declaración, dentro del término de firmeza de esta, debe emitir un emplazamiento especial explicando las razones en las que se basa para decir que la operación se hizo abusando del derecho. Dentro de los 3 meses siguientes el obligado podrá pedir a la administración las pruebas pertinentes y aportar las pruebas que considere sirvan para su defensa. Cumplido este tiempo, si todavía se piensa que existió abuso, se emitirá un requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar de acuerdo al caso. En ambos casos se propone un recaracterización o reconfiguración de la operación u operaciones que constituyen abuso en materia tributaria, de acuerdo con el acervo probatorio aportado por la administración tributaria.

En caso que se establezca que la actuación sí fue un caso de elusión tributaria, la DIAN²⁵ también podrá modificar la correspondiente declaración tributaria a que haya lugar, para lo cual podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones a cargo del contribuyente o responsable o de sus vinculados o de quienes resulten solidaria o subsidiariamente responsables, así como remover el velo corporativo de las entidades que hayan sido utilizadas en las conductas abusivas.

²⁴ Fragmento del artículo 869 del Estatuto Tributario.

²⁵ De acuerdo con el artículo 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario

3.1.2. Jurisprudencia y doctrina de la DIAN sobre las operaciones de elusión.

No. de la sentencia o concepto	Tesis sobre operaciones de elusión o abuso del derecho	Importancia del apartado
Sentencia C-015 de 1993 de la Corte Constitucional	<p>“la elusión fiscal se dirige a evitar el nacimiento del hecho que la ley precisa como el supuesto de la obligación tributaria, lo cual se asemeja al concepto de economía de opción”.</p> <p>“la violación de la ley en forma indirecta, lo que es admisible en algunos casos, e inadmisibles cuando se abusa de las formas jurídicas</p>	De lo dicho por la Corte, se entiende que cuando no se abusa de las formas jurídicas se está hablando de lo que más adelante se clasificará como planeación tributaria legal.
Consejo de Estado con radicado 17108 del 13 de noviembre del 2014	<p>“Para establecer si se está ante un abuso del derecho, sería menester tener en cuenta que cada derecho tiene una finalidad y que le corresponde al intérprete descubrirla y determinar si el ejercicio o no de un derecho resultó abusivo con base en los principios y valores axiológicos extraídos de la Constitución y que van haciendo parte de la doctrina constitucional. El desarrollo constitucional le servirá al juez para determinar la finalidad de específicos derechos, así como le va creando unos límites a su labor interpretativa de tal manera que la determinación del espíritu del derecho no quede a su entero o discrecional arbitrio. (...) En resumen, en el abuso del derecho hay un conflicto entre una conducta y un principio general del derecho. “Se trataría así del incumplimiento de un genérico deber impuesto por el ordenamiento positivo al titular del derecho, dentro de una específica situación jurídica subjetiva”. Y si no hay norma expresa que consagre la prohibición del abuso, se estaría ante un acto que es contrario a los principios generales del derecho, “como aquel de la buena fe y de las buenas costumbres, principios que se inspiran preponderantemente, en el valor de la solidaridad” (p.24)</p>	Aunque la operación realizada por parte del contribuyente parezca válida exteriormente, esta no se puede considerar legal en su totalidad si riñe con el sentido que el legislador le dio a la norma y si violenta un principio constitucional como es la primacía de la realidad sobre las formas. La operación se tiene que evaluar en su interior: si la aplicación de esta va de acuerdo no solo a las formalidades o a la literalidad de la ley sino si también la aplicación de la norma se está llevando a cabo de forma justa de modo que no vaya en contra de la intención del legislador, en el sentido que se esté obteniendo un beneficio desproporcionado que el legislador no tenía la intención de dar al contribuyente.
Conceptos 51977 de 2005 y 83562 del 2010, de la DIAN.	<p>La administración tributaria colombiana para delimitar el concepto de elusión fiscal se remite a lo dicho por la Corte Constitucional en la sentencia C-015 de 1993 que hace la correspondiente diferenciación entre elusión y evasión fiscal:</p> <p>“La elusión fiscal, en el plano terminológico y normativo, es objeto de discusión. A ella suelen remitirse las diferentes técnicas y procedimientos de minimización de la carga fiscal, que no suponen evasión en cuanto se dirigen a evitar el nacimiento del hecho que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria. Algunos consideran que la elusión, a diferencia, de la evasión, representa una violación indirecta – admisible en algunos casos e inadmisibles en otros (cuando se abusa de las formas jurídicas para evitar o reducir la carga fiscal) – de la ley tributaria. De otra parte, lo que distingue a la elusión fiscal del ahorro fiscal, es la colocación del contribuyente en áreas de comportamiento y de actividad no indiferentes</p>	La diferenciación a la que se remite la DIAN resulta no tan clara al diferenciar la elusión fiscal con el ahorro fiscal, que a lo largo de la investigación se ha llamado planeación legal. En primer lugar, no resulta específico decir que la diferencia entre ambos términos deriva de la deficiencia legislativa en unas situaciones y en otras no, habida cuenta que en un nivel doctrinal y jurisprudencial hay elementos que distinguen a la elusión tributaria de la planeación y que esta diferenciación no tiene su explicación en deficiencias legislativas como se ha visto cuando se analizaron los elementos de la simulación, artificiosidad y el abuso del derecho. Estos elementos no se encuentran presentes en la planeación legal, por lo que la diferenciación no es correcta cuando dice que ambas situaciones tienen una misma razón de ser por lo que se estaría clasificando ambos conceptos en la misma bolsa, sin un argumento de peso. Debe considerarse que el Estado crea estímulos, alivios y beneficios para el contribuyente, con el propósito de crear incentivos y

	para el legislador, pero deficientemente reguladas por éste o no comprendidas de manera efectiva por sus normas.”	direccionamientos económicos, por lo que es importante no caer en el papel de perseguir con extrema severidad las planeaciones legales que el contribuyente realice. Catalogar de la misma manera las operaciones de elusión y evasión parece responder a un prejuicio arraigado en la sociedad que va en contra decisiones económicas que, más allá de ser legales en lo formal y en lo sustancial, son algo que el Estado de alguna manera desea que ocurra. Por esta razón, crea este tipo de incentivos que a nivel micro-económico pueden parecer injustos, ya que traen beneficios para grandes sectores industriales, pero en un nivel macro son deseados por que genera una mayor inversión en la economía del país, situación que no se hubiera logrado sin estos beneficios.
Concepto 54120 del 2013 de la DIAN.	“[l]a conducta que se considera abusiva en materia tributaria es la que no sea el resultado de un propósito comercial o de negocios legítimo y razonable, lo que no se puede confundir con el 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.”	Esta definición dada por la DIAN tiene una argumentación más coherente, al expresar que sí hay una clara diferenciación entre ambos conceptos que se deriva de los elementos propios de cada una de las figuras.

3.2. Conceptualización de planeación tributaria.

Se empezará a analizar el concepto de planeación legal tributaria con la definición que propone

Paul Cahn-Speyer sobre esta:

“(…) los contribuyentes tienen la libertad de escoger las formas jurídicas que le sean más convenientes a sus intereses, y que por tanto pueden configurar y planificar sus operaciones y negocios de la forma que les sea más beneficiosa, lo que incluye optar por esquemas que les permitan reducir su carga fiscal. En el campo del derecho tributario, esta facultad se ha denominado por la doctrina universal generalmente como “economía de opción” o “planificación tributaria” (2009, p. 5)”.

La anterior definición menciona el elemento central para el entendimiento de planificación tributaria y es el hecho que el contribuyente no debe soportar cargas innecesarias y por el contrario tiene el derecho a escoger y realizar sus operaciones económicas de la forma que mejor le parezca.

Este punto fue expuesto en el fallo *Helvering v. Gregory* de la Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos, en la cual se dijo:

Cualquier persona puede arreglar sus asuntos de tal forma que sus impuestos sean tan bajos como sea posible, no hay obligación a escoger el patrón de pago que más le convenga al fisco. No existe ni siquiera un deber patriótico de incrementar los impuestos que le corresponden pagar a cada individuo. Una y otra vez la Corte ha dicho que no existe nada siniestro en arreglar los asuntos de tal forma que se mantengan los impuestos tan bajos como sea posible. Nadie tiene el deber de pagar más de lo que la ley demanda.

Este mismo elemento central tiene su respaldo legal en el artículo 683 del Estatuto Tributario, el cual habla del espíritu del legislador. El mencionado espíritu del legislador se ve materializado en que al contribuyente no se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.

Lazo Saponara, por su parte, ha dicho al respecto de la planeación tributaria que es “el proceso de análisis y selección de las alternativas que optimicen el costo o carga fiscal de una empresa respecto de sus actividades transnacionales, considerando las características propias, así como los vínculos e interrelaciones de las jurisdicciones bajo las que se registrarán.” (2004, p. 254). Del análisis de lo dicho por el autor queda claro que no resultaría justo que el contribuyente, teniendo posibilidades legales y sin acudir a la artificialidad o simulación en sus acciones, no pudiera estructurar sus operaciones económicas con el propósito de sacar ciertos beneficios tributarios consagrados por la misma ley que le permitiera reducir su carga tributaria.

Zavaleta Álvarez, dijo lo siguiente sobre la diferenciación entre la planeación y la elusión:

“[e]n ambas se busca la realización de un hecho no gravado o sometido a una menor imposición, con la diferencia que en una economía de opción, una realización real,

válida y lícita del hecho no gravado o sometido a menor gravamen, mientras que en la elusión tributaria se busca alcanzar la realización de un hecho no gravado o sometido a menor gravamen a través de negocios anómalos, a saber, negocios simulados relativos, en fraude a la ley o indirectos” (2017, p.813).

3.2.1. Jurisprudencia sobre planeación tributaria.

Para empezar, se analizará la sentencia C-015 de 1993, por medio de la cual la Corte Constitucional dijo que:

“[e]l ahorro fiscal, es una forma legítima de minimizar la carga fiscal. El contribuyente asume un comportamiento- vgr. Abstenerse de consumir un producto determinado – gracias al cual consigue soslayar la obligación tributaria, colocándose en un campo no regulado e indiferente para el Legislador.”

En el anterior apartado, cuando dice que el contribuyente tiene derecho al ahorro fiscal respetando la normatividad, la Corte está diciendo lo que se había expuesto con anterioridad: que la elusión fiscal es equiparable a la violación indirecta de la ley y que cuando se respeta la forma, pero no la sustancia, se está ante la figura del abuso del derecho, por lo que resulta admisible solo en los casos que respete lo formal y los sustancial. Es la Corte la que en la misma sentencia definió el principio de prevalencia del derecho sustancial, consagrado en el artículo 228 de la Constitución Política de Colombia:

“este principio no puede ser ajeno al sistema tributario, máxime cuando éste se funda expresamente en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (Const.1991, Art.363), de cuyo inalcanzables si se eleva la mera forma a criterio único y condicionante de la determinación, exigibilidad y pago de la obligación fiscal. En fin, el sistema tributario en el Estado social de derecho es el efecto agregado de la

solidaridad de las personas, valor constitucional fundante (Const.1991, Art.1), que impone a las autoridades la misión de asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares (Const.1991, Art.2). La efectividad del deber social de toda persona de "contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro del concepto de justicia y equidad", abona el criterio de privilegiar en esta materia la sustancia sobre la forma.”

Posteriormente, la Corte en la sentencia C-015 de 1993 expresó:

“[l]a libertad para la utilización de las formas jurídicas, sin embargo, tiene límites que es conveniente precisar, particularmente cuando a ellas se apela con el propósito prevalente de evitar los impuestos o su pago. La *intentio juris* deberá ser desplazada por la *intentio facti*. En este orden de ideas, se impone privilegiar la sustancia sobre la forma. La Legislación tributaria no puede interpretarse literalmente. Los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia económica; si su Resultado material, así comprenda varios actos conexos, independientemente de su forma jurídica, es equivalente en su resultado económico a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a las cuales se imputan, no pueden evadir o eludir, el pago de los impuestos.”

De acuerdo con lo dicho por la Corte en este apartado se debe entender que el contribuyente tiene la posibilidad de hacer uso del derecho y de sus formas con el objeto de encauzar sus asuntos de la manera más apropiada a su naturaleza e intereses y de modo tal que le signifique la menor responsabilidad fiscal, siempre y cuando no realice operaciones sin una sustancia económica verdadera.

3.3. Conceptualización de la evasión fiscal.

La evasión de impuestos es la actividad ilícita en la que incurren las personas naturales o jurídicas cuando ocultan información respecto de su patrimonio, ingresos o gastos, con el fin de reducir su obligación tributaria. Para la autora Martha Ochoa León, la evasión fiscal es: “la conducta ilícita por el ocultamiento de todo o parte del hecho imponible, que realiza el sujeto pasivo, para evitar el pago de la deuda tributaria, estando obligado por la ley” (2014, p.26). Teniendo en consideración lo anterior, para que se pueda configurar la evasión, es necesario que se evidencie la intención del contribuyente de evadir el pago de sus obligaciones fiscales. La evidencia se infiere de las acciones o de las deliberadas abstenciones.

Otra definición importante sobre la evasión nos la da José Luis Chávez, que define la evasión de impuestos como: “una situación que se presenta cuando determinados agentes buscan reducir a como dé lugar costos tributarios, utilizando para ello medios ilícitos y vedados por las leyes, tales como: el contrabando, fraude (engaño), actividades informales, fabricación clandestina, comercialización clandestina, etc.” (2014, p.18). Se resalta que la evasión tributaria se configura cuando se utilizan medios ilícitos para reducir el costo de la obligación tributaria, puesto que la intención de disminuir los impuestos no es *per se* un acto prohibido.

Otra figura de la cual se debe de diferenciar la evasión fiscal es del fraude fiscal, en el entendido que el término de “evasión” tiene una connotación de derecho penal, mientras que el “fraude fiscal” es un término del derecho administrativo con implicaciones en el régimen tributario sancionatorio. Si bien la diferencia no se encuentra en la definición del concepto, sí está en su ámbito de valoración, lo que genera efectos distintos a la hora de su aplicación. Esta postura se basa en la investigación realizada en los conceptos y definiciones emitidos por los máximos órganos competentes en la materia.

Cada país es autónomo en la manera como combate esta conducta que tiene como consecuencia la reducción de los recursos del Estado. Por tal motivo, la legislación de cada jurisdicción puede regular el tema de acuerdo a su conveniencia y capacidades.

3.3.1. La evasión fiscal en Colombia.

En el caso de Colombia, se comenzó a hablar de la “evasión de impuestos” en la reforma tributaria del 2016 (Ley 1819 de 2016) que creó el tipo penal denominado “*Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes*”, en el entendido que el concepto de evasión lleva implícito el elemento subjetivo del dolo para actuar. Anterior al 2016, no existía un delito relacionado con la conducta de no reportar la información exacta al fisco, pues esta se regulaba a través de normas administrativas que no valoraban la intención del comportamiento, sino simplemente verificaban que el hecho sancionable se configurara para imponer la sanción.²⁶

Es pues de esta manera que se puede llegar a establecer que en el ordenamiento jurídico colombiano existen tanto normas administrativas como normas de tipo penal, que actualmente están encaminadas a reglamentar las sanciones procedentes por no cumplir con la obligación de declarar.

Lo anterior ha sido implementado teniendo en cuenta las recomendaciones hechas por la OCDE en donde se dijo: “El fortalecimiento de la administración tributaria reducirá la evasión de impuestos. Para ello es necesario contar con más personal y una mayor capacidad técnica que haga posible aprovechar las tecnologías de la información para detectar áreas de potencial fraude fiscal. Las sanciones por fraude fiscal podrían aumentarse, siguiendo las prácticas generales adoptadas

²⁶ Sobre este punto es importante destacar lo dicho por Santiago Rojas Ex director de la DIAN y Cecilia Rico Ex directora de impuestos: “Los cálculos de la evasión que surgen de las cifras de la economía formal y de las cuentas nacionales, permiten establecer que en VA, donde era del 27%, hoy está en alrededor del 21%. En el caso de renta, la evasión era superior al 40%, sobretodo concentrada en personas naturales, y hoy es del 35,6% (Portafolio, 2018)

por los países de la OCDE y convertirlo en un delito la evasión tributaria nacional y extraterritorial. Posteriormente, quizá pudieran levantarse o reducirse las sanciones penales si los contribuyentes comunicaran de manera voluntaria sus incumplimientos nacionales o extraterritoriales (...)” (OCDE, 2015c, p. 22).

Ahora bien, más allá de la normatividad para luchar contra la evasión fiscal²⁷, también es posible luchar contra la evasión por medio del fortalecimiento institucional de la Administración tributaria. Este punto se logrará en la medida que los siguientes frentes sean mejorados:

- a. La transformación Tecnológica: esto con el objetivo de que la DIAN cuente con el mejor software y sistemas de trazabilidad para toda operación tributaria. Con esto se garantizará la transparencia y se mejorará la estrategia de analítica de riesgos para poder fiscalizar a los que incumplen con sus obligaciones fiscales.
- b. La percepción que se tiene de la entidad: Los casos de corrupción dentro de la DIAN deben eliminarse y la legitimidad de la entidad debe mejorarse, una opción para lograr esto es que los ciudadanos denuncien los casos de corrupción e investigaciones internas por un órgano separado dentro de la misma entidad.
- c. Transformación de Talento Humano: se deben fortalecer los procesos de selección de personal, de forma tal que estos sean por meritocracia. Además, se debe hacer una rotación de los directores seccionales, con el fin de implementar mejores prácticas gerenciales, de experiencia y de conocimientos técnicos de una ciudad a otra (DIAN, 2019).

²⁷ La cual se analizará en los capítulos 4 y 5

La DIAN al respecto ha dicho lo siguiente sobre los mecanismos para luchar contra la evasión: “La mejor inversión que podemos hacer es en la empresa más grande del Estado, porque es la que nos da los ingresos, es invertir en la modernización tecnológica de la entidad. Está probado, con estudios del BID y experiencias de otros países, que la modernización incrementa el recaudo entre 3 y 5 puntos del PIB. Eso es entre 30 y 50 billones de pesos, que serían entre 5 y 10 reformas tributarias.”

3.3.1.1. Normas tributarias que castigan la evasión tributaria.

Las normas del Estatuto Tributario, las cuales regulan la materia desde el punto de vista objetivo, están encaminadas a controlar el fenómeno del fraude fiscal. Es decir, los postulados del régimen tributario generan efectos como respuesta de la conducta reprochable por el simple hecho de configurarse, sin que se analice la intención del comportamiento, y por lo tanto solo tienen consecuencias pecuniarias y administrativas, pero nunca privación de la libertad. A continuación, se mencionan las normas más relevantes en materia tributaria a relacionadas con el fraude fiscal.

En primer lugar, se encuentra la que contiene el artículo 646 del Estatuto Tributario que es un claro ejemplo de los efectos sancionatorios que pueden generar las normas administrativas. Las principales sanciones que establece son: (i) por omisión en la declaración de renta y complementarios²⁸; (ii) por omisión en la declaración de impuesto sobre las ventas²⁹; (iii) por omisión en la declaración de retenciones³⁰; (iv) por omisión en la declaración del impuesto a la riqueza y complementario³¹; y (v) por omisión en la declaración anual de activos en el exterior³².

²⁸ Sanción del 20% de las consignaciones bancarias o ingresos brutos del periodo correspondiente, o el 20% de los ingresos brutos de la última declaración presentada, el que fuere mayor.

²⁹ Sanción del 10% de las consignaciones bancarias o ingresos brutos del periodo correspondiente, o el 10% de los ingresos brutos de la última declaración presentada, el que fuere mayor.

³⁰ Sanción del 10% de los cheques girados u otros medios de pago canalizados a través del sistema financiero, o costos y gastos del periodo correspondiente, el 100% de las retenciones que figuren en la última declaración de retenciones presentada, el que fuere mayor.

³¹ Sanción del 160% del impuesto determinado con base en el valor del patrimonio de la última declaración presentada o la que determine la administración tributaria por el periodo correspondiente.

³² sanción del 5% del patrimonio bruto del periodo a que corresponda la declaración no presentada.

En segundo lugar, se encuentra la “comparación patrimonial” que se encuentra en el artículo 236 del Estatuto Tributario. Esta es otro ejemplo de una figura creada con el fin de determinar si se ha presentado alguna irregularidad en la declaración de renta del contribuyente y por consiguiente si existe fraude fiscal. Esta figura funciona al comparar el patrimonio de un año determinado con el patrimonio del año inmediatamente anterior. Si existe un incremento, debe corresponder con la renta o ganancias declaradas por el contribuyente; de no ser así, se evidencia una irregularidad la cual debe ser justificada por el declarante, o de lo contrario dicha diferencia se considerará renta gravable. El contribuyente puede justificar el incremento del patrimonio para no ser sujeto de las consecuencias de esta norma. Por ejemplo, la normalización, las amnistías del gobierno, o los contribuyentes que no eran residentes fiscales en el año anterior. Es importante mencionar que este artículo no se debe considerar como una sanción, sino más bien una consecuencia por la irregularidad en que incurre el contribuyente en su declaración tributaria. Sin embargo, como efecto secundario puede generar una sanción por inexactitud.

Un tercer ejemplo, de una figura administrativas con implicaciones en el fraude fiscal es la declaración anual de activos en el exterior, que se encuentra en el artículo 607 del Estatuto Tributario, la cual es una obligación para los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que posean bienes en el exterior. De tal forma, si la persona no reporta dicha información, se hace merecedor de la sanción descrita por el artículo 643, numeral 8, del Estatuto Tributario antes mencionado.

En relación con el tema de evasión de impuestos, es evidente que la administración tributaria en Colombia ha identificado un alto riesgo en la fuga de información con respecto de los activos que pueden encontrarse localizados en el exterior, en la medida que escapa de su jurisdicción y por lo tanto, hacer rastreo de estos bienes se vuelve en una tarea casi imposible de lograr, sobre todo en los países que podrían clasificarse como paraísos fiscales.

Las normas mencionadas son las herramientas principales de la administración tributaria colombiana para lograr un efectivo control sobre la obligación de declarar. Se concluye que solo se requiere comprobar que la falta reprochable se cometió para realizar el respectivo ajuste en la declaración de impuestos e imponer la respectiva sanción.

3.3.1.2. Normas penales que castigan la evasión tributaria.

El derecho penal se encarga de castigar la evasión tributaria al tipificarla como delito en una de sus normas. Al tratarse de un delito penal, se debe realizar una valoración sobre la intención del contribuyente de no querer brindar información a la administración y de utilizar medios prohibidos por lograr tal fin.

Como se advirtió anteriormente, dichas normas penales aparecen en el ordenamiento jurídico de Colombia a partir de la reforma tributaria del 2016 (Ley 1819 de 2016), mediante el artículo 338, adicionando el capítulo 12 del título XV del Código Penal, el cual se ocupa de la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes³³, y reformada por la Ley de Financiamiento 1943 de 2018.

La mencionada norma del Código Penal establece los eventos en que la pena incrementará en razón a los valores omitidos en la declaración. Sobre esta norma, es importante aclarar que la acción penal solo podrá iniciarse por solicitud de la DIAN y que aquella se abstendrá de presentar la solicitud cuando la inexactitud se deba a interpretaciones razonables del derecho aplicable. Por último, la norma manifiesta que la acción penal se extinguirá cuando el contribuyente corrija la

³³ “**Artículo 434 A. Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes.** El contribuyente que dolosamente omita activos o presente un menor valor de los activos declarados o declare pasivos inexistentes, en la declaración del impuesto sobre la renta, por un valor igual o superior a 5.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes, y se liquide oficialmente por la autoridad tributaria un mayor valor del impuesto sobre la renta a cargo, será sancionado con pena privativa de la libertad de 48 a 108 meses de prisión y multa del 20% de los activos omitidos, del valor del pasivo inexistente o de la diferencia de valor del activo declarado por un menor valor (...).”

declaración y realice los correspondientes pagos por el impuesto, siempre que el valor sea menor a 8.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

En este evento, se observa cómo se hace un juicio de reproche a la intención con la que el contribuyente realiza la conducta, es decir, hay un análisis subjetivo del comportamiento. Concluye que debe ser de manera dolosa para que se configure el tipo penal. Por lo tanto, en el evento en que el obligado a declarar efectivamente no declare la información de manera exacta, pero no con la intención de hacerlo, entonces no encuadraría en el presente tipo penal. Por otro lado, se evidencia que la manera de reglamentar la actuación depende de los intereses del Estado. Es así como solo los hechos que superen los 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes serán objeto de sanción por el derecho penal.

Hasta este punto ha quedado claro que el ordenamiento jurídico colombiano contempla normas tanto de tipo administrativo como de tipo penal que regulan la conducta de omitir información al fisco que tienen implicaciones en las cargas tributarias de los contribuyentes. Las normas administrativas regulan el fraude fiscal y solo hacen una valoración de tipo objetivo de la conducta. Las normas penales regulan la evasión de impuestos propiamente dicha, donde se hace un análisis del elemento subjetivo del incumplimiento de la obligación tributaria.

3.3.2. Jurisprudencia sobre operaciones de evasión.

No. de la sentencia	Apartado de la sentencia	Importancia del apartado
Sentencia C-015 de 1993 de la Corte Constitucional	“(…) [l]a evasión, por el contrario, supone la violación de la ley. El contribuyente, no obstante estar sujeto a una específica obligación fiscal, por abstención (omisión de la declaración de renta, falta de entrega de los impuestos retenidos, ocultación de información tributaria relevante etc.) o comisión (transformaciones ilícitas en la naturaleza de los ingresos, inclusión de costos y deducciones ficticias, clasificación inadecuada de partidas, subvaloración de activos, etc.) evita su pago.	De lo mencionado por la Corte Constitucional, se resalta que, en dicha oportunidad, se indicó que la evasión fiscal conlleva de forma intrínseca hacia el fraude. El contribuyente, a pesar de tener una carga específica con el fisco, de forma dolosa utiliza mecanismos ilícitos para evitarlos, tales como: abstenerse de presentar su declaración de renta, ocultar información relevante, no hacer entrega de los impuestos retenidos, realizar transformaciones ilícitas en la naturaleza de los ingresos, hacer inclusión de costos, deducciones ficticias, clasificación inadecuada de partidas, subvaloración de activos, entre otras muchas otras formas de tratar de engañar al fisco para evitar el pago

	<p>Dentro del concepto genérico de la evasión fiscal, suele considerarse comprendido el fraude fiscal, consagrado expresamente como delito en otros ordenamientos. Generalmente, su configuración exige como ingrediente esencial, <u>la intención del contribuyente de evadir el pago de sus obligaciones fiscales</u>, la cual se infiere concretamente de sus propias acciones o deliberadas abstenciones (comportamiento premeditado).”</p>	<p>de los impuestos. De la cita anteriormente expuesta, la Corte identifica los dos elementos esenciales de la evasión de impuestos, antes mencionados: (1) la intención de reducir la carga tributaria y (2) la implementación de mecanismos prohibidos para lograrlo.</p> <p>Por otra parte, la Corte hace una distinción muy valiosa entre en concepto de “evasión” y el concepto de “elusión”. Menciona pues que no deben confundirse, en cuanto a que la elusión está encaminada a evitar crear el hecho generador que la ley presupone para que se cause la obligación tributaria, mientras que la evasión supone que el hecho generador del tributo ya se originó y la intención del contribuyente es ocultarlo.</p>
<p>Sentencia del 3 de octubre de 2002, con radicado 25000-23-27-000-2000-0871-01 del Consejo de Estado</p>	<p>En efecto, los hechos que considera la administración como demostrativos de la inexistencia de la inversión, evidencian una verdadera <u>evasión tributaria</u>, pues con ellos se demuestra <u>la utilización de ciertas formas jurídicas</u> del derecho, para derivar de ellas un <u>beneficio tributario</u>, que si bien en apariencia <u>pueden considerarse lícitas</u>, <u>desvirtúan la finalidad propuesta por el legislador</u>. (Subrayado fuera del texto).</p>	<p>Se evidencian 4 elementos que, según el Consejo de Estado, son características de la evasión tributaria: (1) utilización de formas jurídicas del derecho, como vehículos para desarrollar la conducta reprochable, (2) intención de obtener un beneficio tributario (3) a través de figuras que en apariencia son lícitas y (4) desvirtúan la finalidad propuesta por el legislador.</p>

Para ambas Cortes es fundamental que en materia de aplicación de la norma tributaria prevalezca la realidad material sobre la realidad formal. Es menester ver más allá de las formas jurídicas que en apariencia revisten características de legalidad, pero que en el fondo están buscando evadir las normas. En este sentido, el Consejo de Estado, en la sentencia referenciada, se pronunció en el siguiente sentido: “tratándose de aplicar la ley tributaria no puede atenderse a la verdad formal, sino que es necesario buscar siempre la verdad real en la determinación de la carga impositiva que corresponde pagar”.

Llegado a este punto se puede concluir que tanto la evasión como la elusión tributaria tienen como fin ocultar la verdad real de la operación, pero en lo que más se distinguen ambas figuras es que la evasión se vale de medios ilegales mientras que la elusión se vale del abuso del derecho. La evasión va en contra de la literalidad de la norma por lo que se encuadra fácilmente en el tipo penal analizado en este capítulo, mientras que la elusión saca provecho de la norma y va en contra de su

sentido, pero requiere de una más profunda interpretación a la hora de evaluar si se encuadra en el tipo penal.

3.4. Diferencias y similitudes entre evasión, elusión fiscal y planeación tributaria.

Para iniciar debemos decir que dentro de la doctrina internacional no existe un uso generalizado que permita diferenciar en todos los casos los términos de elusión y evasión, los cuales algunas veces son empleados como sinónimos. Sin embargo, en Colombia la diferencia resulta un poco más evidente, ya que tiene efectos trascendentales, por ejemplo, al realizar un acto de evasión se está realizando un delito penal, mientras que en el caso de la elusión se está cometiendo una infracción administrativa.

Autor y fragmento	Diferencias	Conclusiones al respecto
(Ochoa León, 2014, p. 2).	<p>“en la elusión fiscal no se realiza el hecho imponible, y en la evasión sí se efectúa el hecho imponible y por lo tanto nace la obligación tributaria, pero dicha realización o su verdadera dimensión económica se oculta a la administración.”</p> <p>“La elusión, en sentido estricto, supone una actuación indirecta, mientras que la evasión es una abierta transgresión del deber de contribuir.”</p>	<p>Se concluye que la planificación tributaria no va en contra de la intención de la norma (de forma sustancial y formal). La elusión, aunque no resulte en teoría ilegal, implica el abuso del derecho y tiene como sustento la violación del principio constitucional de la sustancia sobre la forma.</p>
(Zavaleta Álvarez, 2017, p.810).	<p>“Los actos de evasión violan la normatividad vigente de un Estado, es decir, contravienen la ley.”</p> <p>“Los actos de elusión se sustentan o amparan en la normatividad vigente, es decir, no contraviene ninguna norma legal, sino por el contrario, se ampara en ella”</p>	<p>En el caso de la planeación está no viola ni va en contravía de una norma imperativa en el ordenamiento jurídico colombiano y no implica un abuso de la normatividad nacional con el fin de sacar provecho de está. En otras palabras, no se utilizan o implementan entidades, actos jurídicos o procedimientos para alterar, desfigurar o modificar artificialmente los efectos tributarios que de otra manera se habrían generado. En este caso solo se está ejerciendo el uso legítimo de los diferentes tipos de beneficios y estrategias planteadas por el legislador que generan un menor impacto en la tributación de los contribuyentes.</p>

CAPÍTULO CUARTO

NORMAS BEPS Y SU RELACIÓN CON LA EVASIÓN Y ELUSIÓN POR MEDIO DE PARAÍOS FISCALES

4.1. Los Planes de Acción BEPS – Los compromisos adquiridos por parte de Colombia al ser nuevo miembro de la OCDE.

La globalización de la economía ha significado en varios aspectos grandes avances para los países. Sin embargo, también ha implicado nuevas estrategias para erosionar la base imponible de los Estados, al permitirle a las empresas trasladar sus capitales a paraísos fiscales por medio de estructuras que están direccionadas a la disminución de la base imponible y a la relocalización de impuestos en territorios de baja o nula tributación. Esto se puede lograr por medio de estrategias legales o por medio de estrategias de evasión fiscal, como se analizará más adelante.

Debido a esta problemática, la OCDE³⁴ creó un proyecto que busca evitar que los casos de evasión fiscal por medio de paraísos fiscales sigan ocurriendo. A este proyecto en mención, se le dio el nombre de “acciones BEPS” (OCDE, 2014). En este capítulo se pretende analizar las acciones del Plan BEPS relacionadas con la evasión y la elusión tributaria a partir de estrategias que pueden emplear paraísos fiscales para su consecución.

El 5 de octubre de 2015, la OCDE presentó “El Informe Final del Plan de Acción BEPS” (OCDE, 2015) sobre los puntos claves a desarrollar en aras de lograr mejores resultados en la aplicación de estas acciones. Al mismo tiempo, da recomendaciones a los Estados en su implementación. Por su parte, Colombia, por medio de las reformas tributarias que se llevaron a

³⁴ El Estado colombiano fue aceptado como miembro de la OCDE, el día 30 de mayo de 2018, razón por la cual adquirió algunos compromisos relacionados con la aplicación del Plan de Acción BEPS cuyo propósito es evitar la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios tributarios.

cabo en el 2012, 2016, y 2018, ha introducido ciertas reglas para materializar los Planes de acción BEPS.

A continuación, se describen las acciones del Plan BEPS más relevantes en relación con el objeto de estudio de la presente investigación.

4.1.1. Acción 3 del Plan BEPS - Refuerzo de la normativa sobre CFC y TFI.

Propuesta de la Acción	Que trata de evitar	Para tener en cuenta
<p>Propone un marco de referencia, en el cual deben desarrollarse las normas de transparencia fiscal internacional (TFI)²³, normas sobre compañías foráneas extranjeras (CFC) y las normas para sociedades extranjeras controladas (SEC)³⁵.</p> <p>Esta acción busca solucionar el problema que se genera cuando a través de una compañía controlada desde el extranjero se genera la erosión de la base gravable del contribuyente por medio del traslado de beneficios que se le dan generalmente a las deducciones de interés y gastos financieros.</p>	<p>La erosión de la base gravable del impuesto de renta se ve materializada en el hecho que el contribuyente constituya una sociedad en un paraíso fiscal, con el propósito de buscar obtener ventaja de beneficios tributarios, como por ejemplo la deducción de los gastos financieros o de los intereses a cargo de un préstamo. Lo anterior cobra relevancia si se tiene en cuenta que en Colombia los gastos financieros y los intereses en que incurran los contribuyentes son deducibles del impuesto de renta. Por esta razón, la normatividad intenta prevenir que una sociedad residente en una jurisdicción donde se permite deducir los intereses generados a causa de un préstamo obtenga el mencionado préstamo de una sociedad residente en una jurisdicción donde los ingresos generados por los préstamos realizados no sean gravados. Lo que se previene al final de la operación es que ocurra una erosión de la base gravable del impuesto de renta en el país de origen de los ingresos.</p>	<p>Regla de subcapitalización³⁶:</p> <p>Debe entenderse bajo la limitación por subcapitalización de la que nos habla el artículo 118-1 del Estatuto Tributario, por virtud de la cual el monto total promedio de las deudas del contribuyente durante el correspondiente año gravable, que no exceda el resultado de multiplicar por dos (2) el patrimonio líquido del contribuyente determinado a 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior. De forma tal, que no será deducible la proporción de los intereses que exceda el límite a que se refiere este artículo. Este límite solo aplica si las deudas son contraídas de forma directa o indirecta con parte vinculadas, bien sean nacionales o extranjeras.</p>

Resumen de la normatividad propuesta en la Acción 3:

Norma	Función	Materialización de la medida	Recomendaciones para la implementación
CFC	La OCDE pretende que la aplicación de normas CFC cumplan las siguientes funciones: ser medidas disuasorias, referentes para la regulación de precios de transferencia; ser un equilibrio entre	Introdujo al ordenamiento jurídico colombiano la normatividad ECE.	Como primera recomendación, propone definir de manera amplia el tipo de entidades que pueden considerarse como una ECE, de tal modo que estas normas puedan cubrir no solo a entidades consideradas como sociedades sino también otras

³⁵ Las mencionadas abreviaturas se utilizarán de aquí en adelante.

³⁶ Martínez y Daza, explican el fenómeno de la subcapitalización de la siguiente forma: “La intención del límite de subcapitalización es evitar que una entidad que pueda elegir entre entregar recursos como capital o como deuda, elija deuda con el fin de erosionar la base gravable de la entidad receptora de recursos. Dicho de otra manera, al preferir el endeudamiento sobre capital, una entidad puede deducir el interés que paga desplazando la tributación a una jurisdicción con menor carga tributaria, y evitando así que dichos valores sean pagados como dividendos después de haber tributado en la entidad que los reparte.” (Martínez & Daza, p. 10)

	la efectividad de la norma, la carga tributaria y los costos de cumplimiento; y ser un marco para la prevención y la eliminación de la doble imposición.		tales como establecimientos permanentes, fiducias o patrimonios autónomos. Acto seguido, plantea que las normas reguladoras de las ECE contemplen tres métodos para determinar si hay control de una matriz sobre una subordinada: 1) <u>Control jurídico</u> : contempla el porcentaje de participación o de derecho a voto, el cual revela si la posición es suficiente para elegir la composición de los órganos de dirección de la sociedad subordinada, garantizando que la ECE actúa bajo sus directrices. 2) <u>Control económico</u> : se enfoca más sobre los derechos de beneficios sobre el capital y renta de la sociedad subordinada, reconociendo que puede suceder que puede existir control sobre una sociedad incluso sin tener la mayoría de las acciones. 3) <u>Control de facto</u> : funciona como norma anti-elusión para impedir la elusión de los dos controles mencionados anteriormente. Este control pretende fijarse en situaciones como quién toma decisiones de alto nivel sobre los asuntos de la sociedad, o determinar si existen vínculos contractuales que tienen la capacidad de influir en las actividades.
TFI	Las normas TFI buscan ser medidas de disuasión para que los contribuyentes no trasladen sus rentas a las sociedades controladas por estos en el extranjero, protegiendo la recaudación de impuestos al lograr que los ingresos permanezcan en la base gravable de la entidad controlante. De la misma manera, existen TFI relacionadas con las normas de precios de transferencia, las cuales pretenden fijar un marco en el cual se ajusten los beneficios sujetos al gravamen de las empresas vinculadas para evitar las distorsiones que se generan en las operaciones entre estas.	Esto se lleva a cabo gravando las rentas de las sociedades vinculadas extranjeras en la jurisdicción de la matriz y, si es el caso, también la sociedad subordinada cuando está sometida a imposición en su jurisdicción de residencia.	La recomendación de la OCDE en este punto es permitir las exenciones por los impuestos ya pagados en otras jurisdicciones y que se establezcan concesiones de créditos por impuestos pagados en el extranjero.

El Informe, además determina que se debe realizar un análisis de sustancia³⁷ que puede configurarse por umbrales o por test proporcionales. Mediante umbral, si las actividades de la ECE tienen un cierto nivel de sustancia, entonces se permitiría que sus rentas estén exentas de las normas TFI. Por el otro lado, mediante test de proporcionalidad, solo se excluye del régimen de las TFI las

³⁷ Este método analiza si las actividades realizadas por la ECE tienen un nivel de sustancia suficiente que le permite generar las rentas obtenidas por ella misma.

rentas que sean proporcionales al nivel de actividad con suficiente sustancia, llevado a cabo por la ECE.

Por otra parte, el método de beneficios anormalmente elevados por parte de las ECE consideraría como rentas sujetas a las normas de TFI aquellas obtenidas por las ECE en las jurisdicciones de baja tributación que excedan los rendimientos corrientes. Este análisis sería pertinente en aquellas situaciones donde se realizan operaciones que involucran la comercialización de activos intangibles, como la propiedad intelectual, pues estos son susceptibles de darse a precios inadecuados entre partes vinculadas que distorsionan las operaciones y que no sucedería si la operación no fuera entre partes vinculadas. Esta alternativa calcularía la rentabilidad ordinaria que podría tener una operación y la compararía con la rentabilidad realmente reportada, para posteriormente obtener el exceso, que quedará sujeto al régimen de TFI.

Adicional a los métodos de análisis expuestos anteriormente, el Informe plantea que la jurisdicción también debe considerar si aplicarán dichos análisis entidad por entidad o transacción por transacción. En el primer supuesto, la entidad que no tenga determinado importe o renta atribuible o que participe en determinadas actividades quedaría excluida del régimen de la TFI, mientras que, bajo el enfoque de transacción por transacción, se evalúa cada una de las operaciones y se determina si la renta es atribuible o no a las normas de TFI. La diferencia de estos enfoques es que, si se analiza por entidad, se atribuirá todo o nada de las rentas de la SEC, mientras que bajo el análisis de cada transacción sería posible atribuir alguna renta a las normas de TFI, aunque la mayoría no fuera atribuible.

Cabe destacar que se dan las siguientes recomendaciones: determinar las normas de que jurisdicción deberían aplicar, para esto sugiere utilizar las normas de la jurisdicción de la matriz; y analizar si son necesarias normas específicas para calcular la renta atribuible, para lo cual sugiere

que las jurisdicciones cuenten con normas específicas que solo permitan las pérdidas de las ECE para compensar beneficios de la propia ECE o de otras ECE residentes de la misma jurisdicción.

Expresa el informe que se le debe atribuir la renta a quien satisface el requisito de umbral mínimo de control definido previamente, de modo que, si un contribuyente sobrepasa el umbral, se le debe imputar la renta correspondiente. Sin embargo, entendiendo que pueden suceder situaciones en que el umbral mínimo de control no refleje la realidad, como en el caso de accionistas minoritarios que actúan coordinadamente, entonces se pueden aplicar criterios como el control *de facto* explicado anteriormente.

El Informe Final plantea dos escenarios de cómo debe ser tratada la renta a la hora de ser gravada, de los cuales cada jurisdicción es autónoma en su elección con respeto a cuál es más conveniente para su ordenamiento interno. En primer lugar, las rentas de las ECE pueden ser tratadas como dividendos y aplicar las normas internas respecto de estas. Por otro lado, puede ser considerada como un ingreso directo de la matriz que tendría el tratamiento respectivo de la legislación interna. Ambos tratamientos son igualmente válidos para combatir BEPS.

4.1.2. Acción 6 del Plan BEPS – Convenios para evitar la doble imposición.

La acción 6 del plan BEPS tiene dos objetivos principales: el primero de ellos es limitar las situaciones en las que se accede a los beneficios de un Convenio, impidiendo que tal acceso se produzca en circunstancias inapropiadas. El segundo de ellos es proclamar que los Convenios no amparen situaciones en los que se produzca la doble imposición de los contribuyentes.

Existen dos formas en las que el contribuyente puede utilizar los CDI para realizar actuaciones de elusión o de evasión tributaria. La primera es el caso en el que el contribuyente elude las disposiciones que se encuentran adentro del convenio para que este no se aplique. La segunda es la elusión de la normativa interna mediante la utilización de los beneficios del CDI. La

acción 6 expresa que los Estados deben declarar en sus respectivos CDI que el convenio no ampara la doble imposición. Las alternativas para que esto no ocurra y que propone la OCDE por medio de esta acción son la incorporación de una cláusula llama LOB – *Limitation On Benefits* o la incorporación de una cláusula llama PPT- *Principal Purpose Test*.

Cláusula	Definición	Funcionamiento	Para tener en cuenta sobre la cláusula
PPT	La cláusula PPT es una norma anti-abuso general, de aplicación subjetiva, cuyo objetivo es impedir la aplicación del CDI a operaciones realizadas con la finalidad de aprovecharse del CDI.	Cláusula anti-abuso más genérica basada en los propósitos principales de las transacciones u operaciones para abordar otras formas de uso abusivo de los convenios, incluidos aquellos supuestos no contemplados por la referida cláusula de limitación de beneficios. Con arreglo al test del propósito principal, si las transacciones u operaciones realizadas tienen la finalidad, entre otras, de aprovecharse de los beneficios del convenio, su concesión quedaría supeditada al reconocimiento explícito de la conformidad de dichos beneficios con el tenor literal y el espíritu de las de las disposiciones del convenio” (OCDE, 2015a).	“[I]a regla PPT señala que los beneficios de un CDI no serán concedidos si es razonable concluir, considerando todos los hechos y circunstancias relevantes, que obtener los beneficios del tratado era uno de los principales propósitos del acuerdo o transacción que directa o indirectamente deriven de dicho beneficio.” (Sánchez, Vargas y Parra, 2019, p.218)
LOB	La LOB intenta limitar el acceso a las ventajas otorgadas en virtud del Convenio a los contribuyentes que tengan la calificación de residentes cualificados.	“limita el acceso a las ventajas concedidas en virtud del convenio a las entidades que reúnen ciertas condiciones como son una determinada personalidad jurídica, titularidad y naturaleza de sus actividades generales, teniendo a su vez por objeto dichas condiciones garantizar la existencia de un nexo suficiente entre dicha entidad y su Estado de residencia. Actualmente, podemos encontrar estas disposiciones de limitación de beneficios, que han demostrado su eficacia para impedir innumerables fórmulas y modalidades <i>treaty shopping</i> , en los convenios celebrados por algunos países.” (OCDE, 2015a)	“[I]a LOB trata de ser más objetiva y reglada, al establecer unos criterios mecánicos para determinar si un residente de un país puede acceder a los beneficios de un CDI suscrito por este” (Sánchez, Vargas y Parra, 2019, p. 219)

Como se puede observar con la introducción de estas dos cláusulas lo que se busca es que se impida la concesión de los beneficios del CDI en circunstancias inapropiadas. Como por ejemplo lo sería el hecho de generar una doble exención, circunstancia opuesta a lo que intentan los CDI, que es evitar la doble imposición de los tributos. La forma de materializar este objetivo es que las cláusulas ayuden a que exista una coherencia entre la realidad económica de los negocios y la

fiscalidad. Resulta necesario este tipo de cláusulas para que no existen casos de abuso de los CDI, por lo que resulta totalmente razonable que se limite el derecho de los contribuyentes a configurar libremente todo tipo de planeaciones cuando muchas de estas pueden resultar completamente abusivas y violatorias del verdadero espíritu de los convenios.

La materialización de todo lo dicho sobre esta acción se comenzó a llevar a cabo por medio del denominado Instrumento Multilateral (IML), tratado multilateral que busca implementar, entre otras las iniciativas, una variante de las normas anti-abuso que se acaban de explicar, siendo una combinación de la regla PPT y la regla LOB. Lo anterior da como resultado que el país que suscriba este convenio multilateral se entenderá que cambia lo establecido por los CDI que con anterioridad había suscrito.

Adicional a la implementación de las acciones por parte de Colombia, la OCDE también recomendó al respecto: “(...) Asimismo, los recientes avances conseguidos en los tratados bilaterales y multilaterales en lo relativo al intercambio automático de información podrían dotar de mayor credibilidad las sanciones. Este tipo de reformas deberían ir acompañado de medidas que refuercen la capacidad de la administración tributaria para llevar a cabo las inspecciones tributarias y fortalecer el cumplimiento tributario.”

4.1.3. Acción 8 - 10 del Plan BEPS -Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.

Acción	Qué recomienda	Que se destaca	Resultados que se buscan
8 -10	Recomienda desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento de intangibles entre miembros de un grupo. Para esto es necesario que la normatividad de cada país desarrolle los siguientes	Entre las características principales que determina el Informe respecto de los intangibles se destaca que el simple hecho de tener la titularidad de un bien intangible no genera el derecho de recibir los beneficios por su explotación. Se establecen pautas especiales para determinar las condiciones de plena competencia en las operaciones donde	Definir qué es un intangible; asegurar que los beneficios de transmisión o uso de intangibles entre vinculados serán distribuidos en concordancia con la creación de valor; permitir la remuneración entre vinculadas por el uso de los intangibles, pero que estén acorde con los precios de transferencia; desarrollar normas especiales de precios de transferencia para las operaciones que involucren intangibles de difícil valoración; aplicar adecuadamente el

	<p>puntos: una definición de intangibles, asegurar que los beneficios asociados a la transferencia y al uso de intangibles están debidamente asignados de conformidad con la creación de valor, normas sobre precios de transferencia y medidas especiales para la transferencia o medidas especiales para las transferencias de intangibles y tener actualizada la regulación sobre mecanismos de reparto de costes.</p>	<p>haya transacción por el pago de uso o transferencia de intangibles³⁸.</p>	<p>principio de plena competencia que es relevante para tratar la diferencia entre el rendimiento esperado y el rendimiento actual de los intangibles; asegurar la adecuada aplicación del análisis de riesgos en operaciones con intangibles, en este sentido, si una empresa asociada asume un riesgo del cual no tiene control ni la capacidad financiera, el riesgo será atribuido a otro miembro del grupo empresarial que tenga la capacidad para asumirlo; asegurar que la explotación y protección del bien intangible esté a cargo del miembro del grupo empresarial adecuado; y, finalmente, asegurar que la distribución de las utilidades generadas por un bien intangible, no sea atribuible a quien no asume el control del riesgo del mismo. En los valores de difícil valoración, se permite al contribuyente demostrar que su valoración se basa en condiciones reales económicas.</p>
8-10	<p>Propone una serie de directrices encaminadas a regular los precios de transferencia, para lo cual se centra en la aplicación del principio de plena competencia. Las pautas que lleven a cabo los Estados deben estar encaminadas a obligar que las operaciones de transferencia estén acordes con la creación de valor.</p>	<p>-“Reglas que prevengan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la transferencia de riesgos entre, o la asignación excesiva de capital a, miembros del grupo. Ello implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o de medidas especiales que aseguren que una entidad no acumulará beneficios inadecuados únicamente por haber asumido contractualmente riesgos o haber aportado capital. Las normas a desarrollar requerirán también la alineación de resultados con la creación de valor.</p> <p>-Reglas que prevengan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la participación en transacciones que no ocurrirían, o que ocurrirían sólo muy raramente, entre terceros. Ello implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o medidas especiales para clarificar las circunstancias en las que se pueden recalificar las transacciones.” (OCDE, 2015b).</p>	<p>Los resultados esperados con la implementación de este tipo de reglas son, entre otros, asegurar que las operaciones realizadas entre sociedades vinculadas y los precios de transferencia se basen en actos jurídicos que estén sustentados en una realidad económica, que la repartición de riesgos esté respaldada en una toma de decisiones real y que los rendimientos de capitales correspondan a los riesgos asumidos y a las actividades económicas reales cuando se evidencie que existen transacciones que carecen de sustento. También pretenden que la administración fiscal pueda ignorar dichas operaciones y ajustar las acciones correspondientes para las actividades reales; que la transacción no quede definida por lo que se establece en un contrato, para asumir un riesgo a efectos de precios de transferencia; que la empresa asociada tenga que controlar el riesgo y tenga la capacidad para asumirlo; que una empresa aportante que no asuma ningún riesgo solo deba obtener rendimientos libres de riesgos. Finalmente, lo importante es reconocer qué operaciones son reales y tienen la lógica comercial que celebrarían partes independientes para prevenir la distribución de rendimientos que no corresponde al capital aportado y a la distribución de riesgos.</p>
8-10	<p>Se establecen nuevas directrices aplicables a precios de transferencia para</p>	<p>Establecer parámetros en que aplican precios de transferencia en transacciones con materias primas entre vinculadas,</p>	<p>determinar los servicios intragrupo que generan un limitado margen de beneficio sobre los costos correspondientes; desarrollar un</p>

	<p>implementar mecanismos que brinden protección frente a pagos por <i>commodities</i> entre vinculados que puedan erosionar la base gravable, garantizando que los precios correspondan a una real creación de valor</p>	<p>aplicar el método del precio libre comparable³⁹ para precios de transferencia entre empresas asociadas, poder ajustar las características de las operaciones a comparar para asegurar que sean suficientemente comparables y desarrollar una norma que permita determinar el momento en que se debe fijar el precio de las transacciones con materias primas para impedir que se utilicen fechas de fijación de precios en los contratos que permitan adoptar cotizaciones ventajosas. Por ejemplo, la administración fiscal podría adoptar una regla que determine que el precio de la transacción sea el precio de la fecha de envío.</p>	<p>criterio de distribución uniforme entre los miembros de un grupo empresarial de los servicios establecer requisitos específicos para la presentación de información de los costos de estos servicios; garantizar que el sistema a través del cual se distribuyen los costes de los servicios correspondan a un tratamiento equitativo de todas las empresas miembro del grupo que operan en condiciones similares; garantizar que no se generen inflaciones en los precios de la prestación de estos servicios; y garantizar transparencia en estas operaciones, asegurando que efectivamente se presten estos servicios, mediante el requerimiento de información que demuestren los beneficios obtenidos.</p>
--	---	---	--

CAPÍTULO QUINTO
MECANISMOS PRESENTES EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COLOMBIANO
PARA ENFRENTAR LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN POR MEDIO DE ESTRATEGÍAS
QUE UTILIZAN PARAÍDOS FISCALES

5.1. Estrategias para enfrentar la elusión y la evasión por medio de Convenios para evitar la doble imposición en Colombia.

En este punto de la investigación, se propone aterrizar los conceptos de evasión, elusión, y paraísos fiscales, y los mecanismos que existen para enfrentarlos. Para esto nos adentraremos en temas del derecho tributario internacional. El primer concepto de derecho internacional tributario que resulta importante para la investigación es el de la doble tributación internacional, que es aquella situación en la cual una persona que desarrolla una actividad económica en otro estado, distinto a aquel en el cual reside, está sometida a impuestos en ambas jurisdicciones.

³⁹ El método del precio libre comparable compara una operación vinculada con una operación no vinculada similar para proporcionar una estimación directa del precio que las partes habrían acordado si hubieran recurrido directamente a un mercado alternativo para la operación vinculada". (OCDE, 2015a, pág. 106)

Colombia actualmente elimina la doble tributación de manera unilateral, es decir, sin necesidad de que medie un tratado para evitar la doble tributación (CDI⁴⁰), a través del descuento por pagos en el exterior que se encuentra en el artículo 254 del Estatuto Tributario. Aunque la posibilidad del descuento es una solución válida para enfrentarse a este fenómeno, es a través de los CDI⁴¹ que se llega a distribuciones más justas y eficientes, debido a que se distribuye la potestad tributaria que tienen los Estados, que son sujetos del Convenio, sincronizando el principio de la residencia y el principio de la fuente. Esto da como resultado que un mismo contribuyente no sea gravado dos veces sobre el mismo ingreso.

Con el fin de aclarar lo dicho con anterioridad, el principio de la residencia, según lo dicho por Sánchez, Vargas y Parra, es: “aquel en el cual un Estado busca que sus nacionales o residentes tributen en el él sobre sus rentas, sin atender a si ellas se originaron o no en actividades realizadas dentro de su territorio” (2019, p. *xix*). Y el principio de la fuente, según los mismos autores, es aquel en el cual “[l]os Estados buscan gravar con impuestos aquellas rentas originadas en actividades desarrolladas dentro de su territorio”. (2019, p.*xix*)

Resulta de igual importancia decir que los CDI son tratados de derecho internacional público, mediante el cual dos Estados establecen múltiples reglas y métodos para evitar o prevenir la doble imposición. De esta forma, ambos países entran a establecer, en relación a cada uno de los tipos de renta que establece el convenio, cuál de los dos estados contratantes tiene la potestad tributaria para gravarlas.

⁴⁰ A la fecha se encuentran vigentes los tratados con España, Chile, Portugal, Corea, India, México, República Checa, Canadá, Suiza y Japón. Los convenios con Italia, Francia y Japón fueron suscritos y están próximos a completar su trámite legislativo.

⁴¹ “En el caso colombiano, los tratados internacionales, y dentro de ellos, los CDI, son inferiores jerárquicamente a la Constitución, razón por la cual para su adopción deben someterse a control constitucional – pero tienen prevalencia sobre las leyes nacionales, de manera que las reemplazan en su aplicación en aquellos temas que las regulen.” (Sánchez, Vargas & Parra, 2019, p.xxi)

Adicional a lo dicho con anterioridad, los CDI tienen como finalidad prevenir la evasión y la elusión fiscal internacional. Esto lo realizan por medio de una cláusula anti-abuso inmersa en el CDI, la cual limita la aplicación de los beneficios del convenio, cláusulas que regulan el intercambio de información tributaria y cláusulas en la recaudación de los tributos. De este modo los CDI dotan a los países partícipes en el acuerdo, de herramientas que les permiten poder fiscalizar las operaciones internacionales de los contribuyentes.

La implementación de la acción 6 del plan BEPS de la OCDE ha sido la forma en que se ha intentado evitar este tipo de situaciones de evasión y elusión por parte de Colombia a través de los CDI suscritos hasta el momento. Colombia ha incorporado en la mayoría de sus CDI una norma PPT, explicada anteriormente, siendo la implementación de este tipo de cláusula el estándar mínimo que los países deben tener según lo dicho por la acción 6 BEPS. Como se dijo en el capítulo que habla sobre BEPS, lo que busca este tipo de normas es negar los beneficios del tratado cuando una operación, transacción o persona tiene como propósito la obtención de los beneficios del CDI que de otra forma no estarían disponibles.

De esta forma, cuando se aplique una estrategia de evasión, elusión o planeación legal, se debe tener en consideración lo dicho en el/los correspondientes CDI sobre lo que se entiende como abuso y si aplicaría a una norma LOB, PPT o si el CDI no tiene ninguna de estas cláusulas presentes. Tener esto en consideración resulta trascendental para esta investigación, ya que de esto dependerá en gran medida si la operación se puede catalogar como elusión, evasión o planeación legal, pues el concepto de abuso dependerá de lo establecido en el CDI aplicable para cada caso.

Es importante aclarar que en Colombia no ha existido una línea consistente respecto a una norma uniforme que hable sobre anti-abuso en sus CDI, un ejemplo de esto es que en el CDI firmado con España no existe una norma PPT ni LOB. Ahora bien, en lo referente al convenio

MLI⁴², este todavía no se encuentra en aplicación, ya que se necesita que todo el proceso de ratificación establecido en la legislación colombiana sea surtido, lo cual implica la aprobación por parte del congreso y la posterior revisión por parte de la Corte Constitucional.

Finalmente, se debe entender que la aplicación del CDI no evita que la normatividad y jurisprudencia nacional respecto a la evasión y elusión, que se ha analizado hasta el momento, sea aplicada en operaciones sujetas o que pudieran estar sujetas a la jurisdicción fiscal colombiana.

5.2. Intercambio de información en los CDI.

La mayoría de los CDI que ha suscrito Colombia, al ser redactados bajo el modelo OCDE⁴³ y de la ONU⁴⁴, cuentan con su respectiva cláusula en el que se establece la obligación para ambos estados contratantes de llevar a cabo un intercambio de información tributaria de manera recíproca. Usualmente se encuentra en los artículos 24, 25 o 26 de los CDIS.

De acuerdo con lo dicho por Diego Cruz Quiñonez:

“los CDI más antiguos con los que cuenta Colombia (España y Chile) se redactaron bajo el modelo OCDE previo a las revisiones del 2010 y 2012, lo cual significa que se permite el uso de la información intercambiada para propósito no tributario, no se incluye a las autoridades que pueden acceder a la información a aquellas que ejercen labores de supervisión o control, y no se permite la utilización de la información recabada en procesos que pretendan castigar el incumplimiento de la

⁴² Es un instrumento Multilateral (MLI), promovido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) por medio de la Acción 15 de la iniciativa BEPS, que tiene como objetivo complementar y adicionar diversas disposiciones de los tratados fiscales internacionales que actualmente se encuentran vigentes, entre otras: (i) el abuso de convenios por parte de empresas multinacionales, (ii) el uso artificial del estatus de establecimiento permanente, así como (iii) mejorar los mecanismos de resolución de controversias que contienen dichos tratados.

⁴³ El Modelo de Convenio tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio, ofrece los medios para resolver, sobre una base uniforme, los problemas que se plantean con mayor frecuencia en el campo de la doble imposición jurídica. Conforme a las recomendaciones del Consejo de la OCDE, cuando los países miembros firmen nuevos Convenios bilaterales o revisen los existentes, deberán ajustarse a este Convenio Modelo, tal como lo interpretan los Comentarios al mismo y teniendo en cuenta las reservas que comprende.

⁴⁴ No es posible afirmar que existe claramente un modelo de convenio que sirve de base para la negociación de CDI por parte de Colombia, en los que han sido suscritos se identifican elementos del modelo de la OCDE, otros del modelo de la Organización de las Naciones Unidas, y algunos agregados por el Gobierno Nacional.” (Sánchez, Vargas & Parra, 2019, p.xvii)

obligación tributaria (penal o sancionatoria) sino únicamente en procesos declarativos y ejecutivos” (2013, p.205)

Las cláusulas de intercambio de información dentro de un CDI pueden ser de tres formas. La primera forma es el intercambio automático que consiste en que los estados establecen un determinado tipo de información que será proporcionada de manera permanente. La segunda es el intercambio a petición de parte que consiste en transmitir información previo requerimiento específico del otro estado partícipe. Y en tercer lugar existe el intercambio espontáneo, que consiste en que un estado, por iniciativa propia, proporciona información al considerar que esta puede resultar de interés para otra Administración Tributaria.

El CDI suscrito con Suiza se diferencia de los otros, especialmente en su cláusula de intercambio de información, ya que en este convenio no hay un intercambio automático, sino que debe ser a solicitud, lo cual quiere decir que se exige la identificación de los hechos y circunstancias particulares relevantes. Es una exigencia que la información sea necesaria para combatir el fraude fiscal, entendido como una conducta fraudulenta que es tomada como delictual en ambos estados, de tal forma que la aplicación de esta cláusula no procede para procesos de incumplimiento fiscal sino únicamente en procesos penales.

Los CDI que firme Colombia en el futuro, en su correspondiente cláusula de intercambio de información, van a contar con todos los cambios que han venido ocurriendo, de tal forma que se permita el acceso a autoridades de control y el uso de la información en procesos de persecución del incumplimiento y en propósitos no tributarios mientras se cumplan los siguientes dos requisitos: que el uso sea permitido por las leyes domésticas de ambos Estados y que el Estado requerido lo autorice.

El efecto que tiene un CDI en la economía es directo debido no solo a que incluye las cláusulas contra la evasión que se acaban de analizar, lo cual va a aumentar el recaudo sino porque como se evidencia en los datos históricos de la inversión extranjera en Colombia cuando un país suscribe un CDI con Colombia, la inversión de capital de ese país aumenta, esto se evidencia por ejemplo en el caso de Chile y España. (Ver Anexo 6 y 7)

5.3. Aplicación de las reglas ECE en Colombia.

Una de las herramientas que tiene el Estado colombiano para luchar contra los diferentes instrumentos que permiten la elusión y la evasión tributaria a través de vehículo en jurisdicciones que no las gravan, o las gravan con tasas inferiores, es por medio del régimen para las Entidades Controladas desde el Exterior. Cabe destacar que esta herramienta tiene su origen en la implementación de la Acción 3 del plan BEPS de la OCDE que se explicó con anterioridad y que se materializó en la reforma tributaria del 2016 a partir de la creación del artículo 882 del Estatuto Tributario, el cual define a las Empresas Controladas desde el Extranjero - ECE como:

“aquellas entidades o vehículos extranjeros, sin residencia en el país, que sean controladas por residentes colombianos y que cumplan con los criterios de vinculación, de que tratan los numerales i, ii, iv, 5 del literal b) numeral 1 y el numeral 5 del artículo 260-1 del Estatuto Tributario.”

Cabe anotar que solo existirá obligación de cumplir con el mencionado régimen si el residente fiscal colombiano tiene una participación directa o indirecta igual o superior al 10% en el capital de la ECE, de acuerdo a lo dicho por el artículo 883 del Estatuto Tributario.

Para dar inicio a la explicación de esta figura, resulta imperativo decir que esta busca que los contribuyentes que tengan capital en sociedades extranjeras, especialmente en paraísos fiscales, no trasladen sus ingresos de tal forma que erosionen su base gravable en el país en el que se

encuentra ubicada la matriz o sus accionistas. De tal forma se busca que los ingresos y rentas percibidas por la ECE sean objeto de imposición directamente en cabeza de la matriz o los accionistas, conforme a las disposiciones tributarias vigentes en el país de origen, que para el caso concreto sería Colombia.

Adicional a lo anterior, la implementación del régimen ECE en la normatividad nacional responde a la búsqueda del estado de contrarrestar los esquemas, estructuras y estrategias por medio de las cuales se utilizan entidades controladas en paraísos fiscales, con el fin de que las rentas pasivas obtenidas por las mencionadas entidades tributen en Colombia.

Una de las formas como se materializa este régimen es por medio de una presunción de derecho que establece que una persona jurídica o natural, que sea residente fiscal en Colombia y que tenga capital o utilidades sobre un vehículo societario en una jurisdicción de nula o baja imposición, tiene una situación de control sobre una ECE y, por lo tanto, se encuentra obligada a tributar sobre sus rentas pasivas en territorio nacional. Lo anterior da como resultado que los ingresos, pasivos, costos y deducciones se presumen realizados por parte del contribuyente controlante en proporción a su participación en el capital o en los resultados de la ECE. De este modo, el contribuyente debe incluir en su correspondiente declaración de renta los ingresos pasivos⁴⁵ provenientes de la ECE.

Se deben entender las rentas pasivas como los dividendos, intereses, ingresos derivados de la explotación de intangibles, enajenación o arrendamiento de inmuebles, prestación de servicios técnicos y asistencia técnica. En otras palabras, lo que se quiere es que el contribuyente local se grave sobre las utilidades de la ECE bajo un esquema de transparencia fiscal, tal como si la entidad no existiera debiendo el contribuyente declarar todas las rentas pasivas. Esto da como resultado

⁴⁵ De acuerdo al artículo 884 del Estatuto Tributario son los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución, o realización de utilidades provenientes de participaciones en otras sociedades o vehículos de inversión.

que no importa cuándo la ECE distribuya dividendos pues en ese momento serán excluidas ya que este tipo de rentas ya habrían sido gravadas.

En conexión con lo dicho en los anteriores capítulos de la investigación, la anterior presunción sería mucho más eficaz si en la lista de paraísos fiscales establecida por Colombia se encontraran la totalidad de los países que de verdad cumplen con los requisitos y características para ser considerados como tales por el Estado colombiano. De lo contrario, países como Panamá, que cumplen con los criterios, no se les aplicará este régimen de forma presunta.

La segunda presunción de derecho que se encuentra en el artículo 885 del Estatuto Tributario es aquella que establece que, si las rentas pasivas de la ECE representen un 80% o más de la totalidad de sus ingresos, sean estos considerados como ingresos pasivos o no, se asume que la totalidad de estos ingresos, así como los costos y deducciones darán lugar a rentas pasivas.

Cabe destacar que la normatividad tributaria permite que los contribuyentes colombianos a los cuales les aplique el régimen ECE tengan el derecho a descontar los impuestos pagados en el exterior, de conformidad al artículo 254 del Estatuto Tributario. Igualmente, los dividendos, beneficios o remanentes que distribuya la ECE a favor de la matriz en Colombia serán considerados como un ingreso no constitutivo de renta, ni ganancia ocasional para la matriz, esto siempre y cuando los dividendos o beneficios tengan su origen en utilidades que hayan estado sometidas a imposición bajo el régimen ECE.

5.4. Reglas de precios de transferencia en Colombia.

Los precios de transferencia se presentan cuando hay vinculación de cualquier tipo entre dos o más empresas, por lo cual, los valores de sus operaciones son susceptibles de no responder a condiciones del mercado y a criterios de creación de valor; por lo tanto, pueden presentarse distorsiones en las bases gravables de las partes involucradas. En este sentido, una de las maneras

en que se puede materializar esta situación, es a través de estrategias que emplean paraísos fiscales en el entendido que una de estas sociedades vinculadas se encuentre ubicada en una jurisdicción no cooperante.

Como respuesta a esta problemática, se ha desarrollado el principio de “Plena Competencia”, el cual supone que, para efectos fiscales, las entidades tienen la obligación de tratar las operaciones que ejecutan con sus vinculados, como si fueran operaciones que se realizan con partes independientes y autónomas. A continuación, se muestra la magnitud del fenómeno de manipulación de precios en operaciones comerciales en América Latina en el periodo de 2003 a 2012:

Flujos financieros ilícitos como producto de la manipulación de precios en operaciones comerciales en países seleccionados de América Latina
(Valores promedio para el período 2003-2012, datos anuales)

Países	En millones de dólares	En porcentajes del PIB
Argentina	512	0,1
Bolivia (Estado Plurinacional de)	42	0,1
Brasil	20 549	1,4
Chile	3 957	2,3
Colombia	1 198	0,5
Costa Rica	9 362	32,6
Ecuador	1 617	2,8
El Salvador	628	3,2
Guatemala	1 040	2,9
Honduras	3 154	24,1
México	44 327	4,5
Nicaragua	1 268	16,2
Panamá	4 765	20,2
Paraguay	3 586	23,6
Perú	675	0,6
República Dominicana	742	1,7
Uruguay	636	2,2
Venezuela (República Bolivariana de)	293	0,1
América Latina, 18 países	98 351	---

46

Por lo anterior, las jurisdicciones desarrollan normas que fijan unos parámetros entre los cuales se deben llevar a cabo las operaciones entre sociedades vinculadas que respondan a condiciones del mercado. El régimen precios de transferencia es una herramienta legal, utilizada en el ámbito del derecho tributario, implementada para combatir el fraude fiscal y la evasión de

⁴⁶ Fuente: CEPAL (Gómez-Sabañi y Morán, 2016).

impuestos, con la intención de hacer más transparentes las operaciones económicas que se pueden presentar entre sociedades vinculadas; el régimen de precios de transferencia se encuentra en los artículos 260-1 al 260-11 del Estatuto Tributario.

Los Planes de Acción BEPS, mencionados y analizados con anterioridad, son un referente para los estados que están en la búsqueda de desarrollar un ordenamiento jurídico que logre una alineación entre los precios de transferencia y la creación de valor. En ese sentido, Colombia ha venido trabajando en una regulación tributaria que responde a las recomendaciones de la comunidad internacional y hasta el momento ha realizado dos reformas tributarias en los años 2012 y 2016 que introducen al ordenamiento jurídico tributario normas que propenden por aplicar un régimen de precios de transferencia.

A continuación, se presentan las normas más relevantes contempladas en el Estatuto Tributario de Colombia sobre las reglas de precios de transferencia y su relación con operaciones que involucran paraísos fiscales:

Norma	Descripción	Aplicación	Resultado
<p>Crterios de Vinculación. Artículo 260 – 1.</p>	<p>Determina en qué casos se entiende que hay vinculación entre dos entidades, para efectos del impuesto sobre la renta.</p>	<p>1) Entre una matriz y una subordinada, entendiendo a una subordinada como aquella entidad que su poder de decisión está sometido a la voluntad de otra entidad controlante. 2) Entre una matriz y una filial, se entiende que se está en presencia de una filial si el control es ejercido directamente por la matriz. 3) entre una matriz y una subsidiaria, será subsidiaria si el control el ejercido indirectamente a través de otra subordinada de la matriz.</p>	<p>Se logra identificar de manera objetiva, las operaciones que se realicen entre sociedades vinculadas.</p>
<p>Operaciones con vinculados. Artículo 260 – 2.</p>	<p>Indica cuales son las obligaciones que debe asumir el contribuyente cuando realiza operaciones con entidades vinculadas en el extranjero.</p>	<p>Todas las operaciones con sociedades vinculadas extranjeras deben enmarcarse dentro de la definición de “Plena Competencia” la cual define la norma de la siguiente manera: “Se entenderá que el Principio de Plena Competencia es aquel</p>	<p>De esta manera, cuando los contribuyentes realizan operaciones con entidades vinculadas en el exterior, están en la obligación de determinar cuáles son sus ingresos ordinarios y extraordinarios, sus</p>

	Además, establece cuáles son las facultades de la autoridad fiscal, para verificar el cumplimiento de la norma.	en el cual una operación entre vinculados cumple con las condiciones que se hubieren utilizado en operaciones comparables con o entre partes independientes”.	costos y deducciones y sus activos y pasivos, siempre con la observancia del principio de Plena Competencia. Por otro lado, se establece la facultad de la administración tributaria de verificar, controlar, y determinar los valores de las operaciones entre las entidades vinculadas, teniendo en cuenta condiciones utilizadas en operaciones comparables entre partes independientes.
Métodos para determinar el precio o margen de utilidad en las operaciones con vinculados. Artículo 260 – 3.	Establece reglas puntuales que definen como se deben determinar los precios y las utilidades de las operaciones entre sociedades vinculadas.	<p>1) Precio comparable no controlado: se compara el precio de los bienes o servicios involucrados en una operación.</p> <p>2) Precio de reventa: se utiliza para determinar el margen de utilidad real que puede surgir de una operación de adquisición de bienes o servicios que es posteriormente vendida a una sociedad vinculada.</p> <p>3) Costo adicionado: se calcula el valor de los bienes o servicios entre entidades vinculadas respecto del costo.</p> <p>4) Márgenes transaccionales de utilidad de operación: compara la utilidad de las transacciones de las entidades vinculadas con aquellas utilidades obtenidas en operaciones que realizan partes independientes, tomando en cuenta factores de rentabilidad.</p> <p>5) Partición de utilidades: identifica las utilidades que deben ser repartidas entre las entidades vinculadas por las operaciones en que participen.</p>	Adicional a los métodos anunciados, la norma establece dos reglas importantes en el momento en que el contribuyente presenta la información respectiva de los precios de transferencia: <p>1) Para los servicios que se prestan entre un grupo empresarial, el contribuyente debe demostrar que dicho servicio realmente se ejecutó y el valor fue pagado, de conformidad con el principio de Plena Competencia.</p> <p>2) En el evento de una reestructuración empresarial de una sociedad extranjera controlada, el contribuyente debe tener una retribución en cumplimiento del principio de Plena Competencia.</p>
Régimen de precios de transferencia a las estrategias que involucran paraísos fiscales. Artículo 260 – 7 párrafo 2.	El régimen de precios de transferencia aplica para todas las operaciones que realice un contribuyente del impuesto sobre la renta, con cualquier persona o sociedad ubicada en una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición, independientemente si se cumplen o no las reglas de las operaciones entre entidades vinculadas.	Esta norma determina que, si un contribuyente tiene una vinculación con una entidad ubicada en un paraíso fiscal, está en la obligación de documentar y demostrar ante la autoridad administrativa colombiana todas las actividades, funciones, activos, costos y gastos en que incurrió la entidad ubicada en el paraíso fiscal para llevar a cabo la operación, so pena de que dichos pagos no sean deducibles del impuesto sobre la renta.	Se puede observar en esta norma cómo el Estado de Colombia ha adoptado medidas especiales para evitar el uso de jurisdicciones consideradas como paraísos fiscales y, en el evento en que se presenten operaciones relacionadas con estas jurisdicciones, sus trámites ante la Dirección de Impuestos tienen un procedimiento especial más riguroso.

El desarrollo de este tipo de normas, se hace fundamental para la lucha contra la evasión y elusión de impuestos, en la medida que son resultado de largos procesos en que la sociedad se ha

visto perjudicada por este tipo de estrategias jurídicas que su único fin es la de perjudicar a la sociedad a costa de beneficios particulares. Tal como lo explica el ex congresista, Cesar Mejía en una intervención en el 2002, la implementación de este tipo de normas tiene su explicación en evitar estrategias que constantemente se han presentado en Colombia, siendo ejecutadas especialmente por multinacionales, con el propósito de evadir o eludir el pago de impuestos a través del traslado de utilidades, mediante el sencillo esquema en el cual una empresa ubicada en un paraíso fiscal vendía una materia prima a un precio muy elevado por el cual no se pagan impuestos, a una filial en Colombia, teniendo como resultado una muy poca utilidad con lo cual estaría evadiendo o eludiendo una suma importante de renta⁴⁷. Sin embargo, y pese a los esfuerzos de las jurisdicciones para enfrentar este problema, estas estrategias han evolucionado como lo explica el Doctor Gonzalo Gutierrez de Pablo, en su Tesis Doctoral, donde describe un sencillo ejemplo de la actualidad, donde se suelen utilizar sociedades refacturadoras ubicadas en Hong-Kong, las cuales su actividad consiste en comprar en China a bajo precio y facturar a otra empresa de su mismo grupo a un valor incrementado a través de sociedades IBC (Pablo, 2015).

En conclusión, el contribuyente que no cumpla formal y sustancialmente con el régimen de precios de transferencia que fue expuesto a lo largo de este capítulo se encontraría en un escenario de evasión tributaria. Igualmente, la administración fiscal debe verificar que dichas operaciones no vayan en contra del principio de Plena Competencia. En el escenario que el contribuyente no siga lo establecido por este principio, la Administración podrá ajustar los valores e imponer las sanciones correspondientes, además de que se constituirá un escenario de elusión tributaria, bajo el entendido que se estaría cumpliendo con la obligación formal tributaria, pero no cumpliría con el aspecto sustancial que se ve materializado en no contrariar el principio de Plena Competencia.

⁴⁷ Intervención del honorable representante, CÉSAR MEJÍA URREA, Gaceta del Congreso, año XII, n° 83, Colombia, jueves 6 de marzo de 2003, pág. 15.

Es de resaltar otro aspecto importante que se concluye de este capítulo. No todas las operaciones que se realicen con sociedades vinculadas ubicadas en paraísos fiscales pueden considerarse como estrategias para la evasión o elusión de impuestos; en la medida que las transacciones pueden ser completamente legales y ajustadas a las reglas, pudiéndose considerar el escenario de planeación tributaria.

CAPITULO SEXTO.

MATERIALIZACIÓN DE LAS ESTRATEGÍAS DE EVASIÓN, ELUSIÓN Y PLANEACIÓN TRIBUTARIA QUE UTILIZAN PARAÍOS FISCALES

En este capítulo se va a explicar cómo se materializa lo hasta ahora dicho sobre los conceptos de evasión, elusión y planeación tributaria en relación con algunas de las posibles estrategias utilizadas en la práctica y que se emplean por medio de sociedad ubicadas en paraísos fiscales⁴⁸.

Al analizar los ejemplos que se van a exponer a continuación y determinar si se está frente a un posible escenario de evasión, se debe aplicar lo expuesto en las Acciones BEPS que se han estudiado en la investigación. Esto con el fin de tener como parámetro y guía posibles escenarios de evasión como las que se establecen en las cláusulas PPT o LOB, o parámetros que se deben tener sobre propiedad intelectual, sociedades controladas desde el exterior y precios de transferencia, además de las normas sobre subcapitalización presentes en cada país.

6.1. *Treaty shopping* como estrategia de elusión y evasión.

Las estrategias *treaty shopping* son los pasos que realizan residentes de terceros Estados mediante estructuras de planificación fiscal, para acceder al ámbito de aplicación de un CDI que en principio no le sería aplicable, pues no es residente fiscal de ninguno de los dos estados contratantes. Un

⁴⁸ Los ejemplos acá presentados en este capítulo son una adaptación de los ejemplos presentados en el documento “El Treaty Shopping como fenómeno de elusión fiscal internacional en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia”. (Pachón Luna, 2018)

ejemplo de este tipo de estrategias sería: un residente fiscal en el país (A) tiene rentas en el país (B), a su vez (B) grava con tasas altas las rentas obtenidas por no residentes en su territorio. Adicionalmente, no existe un CDI entre ambos países y (B) considera a (A) como un paraíso fiscal por lo que cualquier estrategia que se intente realizar desde este país tendrá una tasa de retención en la fuente alta. Frente a esta situación se crea una sociedad “instrumental” en el país (C) que sí tiene un CDI con (B) en el cual se establece que es (C) quien tiene la autoridad fiscal para gravar este tipo de ingresos. Adicionalmente, (C) a su vez no considera a (A) como un paraíso fiscal.

El siguiente paso de esta estrategia es aplicar el mecanismo llamado *stepping stone conducts*, el cual tiene como fin último que las rentas no tributen en el país donde se originaron (B) sino en el lugar de residencia (A) y funciona de la siguiente manera: los ingresos que perciba la sociedad en (C) deben compensarse con gastos provenientes de bienes y servicios prestados por la sociedad en (A). Para que esta operación no sea catalogada como evasión, estos bienes y servicios deben tener una sustancia económica que se vea materializada en la realidad. Mientras más sustancia tenga la operación, existirán más argumentos para catalogarla como una planeación tributaria válida.

Acto seguido, (C) como consecuencia del pago por estos bienes y servicios hace que la base gravable se erosione, provocando que estas no se paguen en el país (C) donde las tasas impositivas siguen siendo altas, sino en (A) donde son bajas. Cabe decir que se deben de tener en cuenta factores adicionales como lo son normas que restrinjan la deducibilidad, normas fuertes en materia de subcapitalización o de precios de transferencia, ya que estas normas impedirán que los gastos que facturen las entidades puedan ser deducibles de la base gravable de la sociedad en (C) y en (A) (Ver anexo 8).

Además de la *stepping stone conduits* existe una variante de esta estrategia con el nombre de *direct conduct*, que ocurre cuando los rendimientos o rentas obtenidas por una sociedad no está

sujeta a tributación en el Estado fuente de los ingresos, por dos posibles razones: porque la sociedad no es sujeto del impuesto sobre la renta en el respectivo Estado o porque dichas rentas están exentas. Igual que en el ejemplo anterior, esta estrategia se realiza por medio de una sociedad que se constituye con el fin de obtener alguno de estos dos posibles beneficios, lo cual se puede lograr haciendo uso estratégico de los CDI para que los ingresos terminen no siendo gravados.

Como se vio a lo largo de la investigación, una de las características de los paraísos fiscales es tener una tasa impositiva baja o nula con un respecto a un impuesto, en este sentido se podrían clasificar a todos los países que ofrezcan beneficios tributarios de este tipo, en algún tema en específico, como un paraíso fiscal. Esto una vez más nos hace cuestionarnos sobre lo que es un paraíso fiscal, porque en la práctica casi todos los países implementan este tipo de incentivos.

6.2. La propiedad intelectual como instrumento para realizar la estrategia de *treaty shopping*

Por medio de este instrumento se transfieren las rentas producto de bienes intangibles, que en los CDI generalmente tienen el calificativo de cánones⁴⁹, con el fin de erosionar la base gravable del impuesto.

Un ejemplo de cómo esto se llevaría a cabo sería el siguiente: (i) una sociedad residente en (B) desarrolla una patente de invención, que quiere ceder al país (A) considerado como paraíso fiscal por (B), con el ánimo de erosionar su base cuando la sociedad en (A) le cobre de vuelta por el uso de esta patente de invención. Por ser considerado (A) como un paraíso fiscal, se le aplicarían retenciones en la fuente altas y tendría que cumplir con el régimen de precios de transferencia, entre otros gravámenes, por lo que no sería atractiva esta operación. De esta forma la cesión la hace a una sociedad diferente ubicada en (C), que no considera a (A) como un paraíso fiscal y que tiene

⁴⁹ Los cánones son la contraprestación recibida por la cesión a un tercero de un intangible, el cual puede ser propiedad industrial, intelectual o *know-how*.

unos CDIs suscritos tanto con (B) y (A) en el cual se establece que este tipo de ingresos se gravan exclusivamente en el país donde se encuentre la patente, razón por la cual transfiere la propiedad de esta finalmente a la sociedad en (A).

(ii) Ahora que la sociedad en (A) tiene la propiedad de la patente, le da una licencia a la sociedad en (C) para que esta a su vez cobre por el uso de la patente a la sociedad en (B). De esta manera, (B) le paga por el uso a (C) que a su vez le paga a (A) por la licencia. (i) Transferencia de la propiedad de la patente (Ver anexo 9). (ii) Cobro por el uso de la patente (Ver Anexo 10).

6.3 Intermediación financiera como instrumento para realizar la estrategia de *treaty shopping*.

El segundo instrumento jurídico es la intermediación financiera dentro de un grupo económico. En este caso se tiene el objetivo de erosionar la base de gravable del impuesto sobre la renta por medio de un préstamo que otorga una sociedad a otra sociedad vinculada en jurisdicciones distintas. Para que sea efectiva esta estrategia se requiere que una de las jurisdicciones permita deducir del impuesto de renta los pagos de los intereses generados del préstamo adquirido y que la otra jurisdicción no grave los ingresos por los intereses de los préstamos otorgados.

(i) La implementación de este instrumento es similar a la del instrumento anteriormente analizado, de forma tal que una sociedad ubicada en (A), que es un paraíso fiscal con una tasa impositiva baja, quiere otorga un préstamo a una sociedad ubicada en (B), pero (B) considera a (A) como un paraíso fiscal. Por lo tanto, no resulta atractivo para ninguna de las dos sociedades llevar a cabo esta operación, debido al régimen de sub-capitalización que aplica frente a los paraísos fiscales. Debido a lo anterior, la sociedad en (A) le otorga el préstamo a una sociedad ubicada en (C), país que tiene un CDI con ambos países, en el cual se establece que este tipo de ingresos se gravan exclusivamente en el país de la sociedad que otorga el préstamo. Es importante que la sociedad en (C) tenga una sustancia económica real si no se quiere que sea catalogada como una

operación de elusión. Acto seguido, la sociedad en (C) otorga un préstamo similar a la sociedad ubicada en (B).

(ii) De este modo se logra que la sociedad en (B) deduzca de su impuesto de renta los pagos por los intereses del préstamo otorgado por (C) y a su vez la sociedad en (C) deduce de su impuesto de renta los pagos por los intereses del préstamo otorgado por (A), y finalmente la sociedad en (A) al estar en una jurisdicción que grava a una tasa baja a este tipo de ingresos genera la eficiencia esperada de la estrategia. (i) Préstamos otorgados (Ver anexo 11). (ii) Intereses pagados por el préstamo (Ver anexo 12).

6.4. Sociedades *Holding* como instrumento para realizar la estrategia de *treaty shopping*.

El tercer instrumento es el uso de sociedades *Holding*⁵⁰ con el objetivo de reducir la tributación de los dividendos y ganancias de capital como consecuencias de participaciones en sociedades residentes en diversos estados. El instrumento objeto de análisis funciona con los siguientes pasos: una sociedad *holding* ubicada en (A) considerada como paraíso fiscal para (B) tiene acciones en una sociedad ubicada en (C) con el objetivo de que no se le aplique el régimen para paraísos fiscales. A su vez, la sociedad ubicada en (C) tiene acciones en (B) y existe un CDI vigente entre (B) y (C), de forma tal que cuando la sociedad ubicada en (B) reparta dividendos, estos no tributarán en la fuente (B) por aplicación del CDI sino en (C). Acto seguido por la aplicación de un segundo convenio o por la aplicación de la normatividad interna del Estado, la sociedad ubicada en (A) que es dueña de las acciones de (C) sería la que terminará gravando los ingresos provenientes de los dividendos de (C). (Ver anexo 13)

⁵⁰ Para el caso Colombia es importante recordar que con la Ley 1943 de 2018 introdujo en Colombia el Régimen de sociedades Holding, Zarama & Galeano dicen lo siguiente sobre el régimen: “De acuerdo a lo establecido en el nuevo artículo 894 [del Estatuto Tributario] las sociedades colombianas que tengan como una de sus actividades principales la realización y administración de inversiones en sociedades colombianas o del exterior podrán acogerse al régimen de CHC, [los beneficios que aplica el régimen son los siguientes:] que se pueda disponer en Colombia como una plataforma de inversión, al no gravar las rentas originadas en el exterior provenientes de dividendos o plusvalías en la venta de participaciones, tanto en su entrada como en su posterior salida del país, cuando le reparta a un accionista no residente un dividendo o su ganancia por la venta de una sociedad colombiana.” (Zarama y Galeano, p. 95)

CAPÍTULO SEPTIMO

CONCLUSIONES

El problema de la evasión y de la elusión fiscal es trascendental para la política fiscal del país. Esto queda demostrado con los datos que se mostraron al inicio de la investigación, donde la evasión tributaria de IVA y renta llega a cifras que representan el 4% del PIB en los últimos años, de forma tal que si se soluciona esta problemática el Estado Colombiano aumentaría su recaudo tributario sustancialmente.

De esta manera, la lucha contra la evasión fiscal es la mejor opción que tiene el Estado colombiano a la hora de equilibrar sus finanzas, esto al no tener que endeudarse más para poder pagar sus gastos y dar cumplimiento a la regla fiscal y al no generar un choque en la inversión y en el consumo al subir las tasas de tributación o crear nuevos impuestos.

Establecido esto, la investigación se enfocó en una de las muchas formas de evasión tributaria que se pueden dar: el ocultamiento de capital en paraísos fiscales. Cabe resaltar que esta no es la única forma de evasión, sin embargo, es un mecanismo que representa alrededor de 16 billones de pesos que el Estado colombiano deja de percibir. Al respecto de la normatividad sobre paraísos fiscales esta tiene una gran limitante para su aplicación y es el criterio político que guía al Estado para la creación de la lista, lo que da como resultado que en esta no se encuentre la totalidad de países que podrían considerarse paraísos fiscales de acuerdo a los criterios analizados. Sin embargo, esto es entendible debido al choque en materia de comercio que significaría poner a muchos de estos países en la lista, por lo que el mejor camino que tiene Colombia es seguir intentado firmar CDI o convenios de intercambio de información con los mencionados países.

La investigación ahondó en entender a profundidad el concepto de evasión, esto al diferenciarlo de otras dos figuras que pueden resultar similares, pero que se pudo concluir que en el ordenamiento jurídico colombiano conceptualmente son diferentes y tienen diferentes efectos.

Nombre	Diferencia	Efecto
Evasión	Violación de una norma. Hay un ocultamiento que no tiene como soporte un esquema ni siquiera en lo forma.	Ilegal (delito)
Elusión	Simulación, no hay sustancia en la actividad.	Abuso del derecho (Sanción por parte de la DIAN)
Planeación tributaria	Se sigue lo establecido en la norma y no hay abuso de está.	Legal

Aunque el análisis jurídico de estas figuras resulta extenso, resulta necesario debido a que sí no se entiende que es lo que se intenta evitar y no se tiene claridad sobre lo que se quiere prevenir, va a ser imposible presentar propuestas de cómo solucionar la problemática.

Una vez establecido lo anterior, se pasó a analizar los mecanismos para evitar la evasión tributaria, aplicables al supuesto de transferencia de capital a paraísos fiscales. Estos fueron: el intercambio de información, el régimen ECE y el régimen de precios de transferencias, los cuales tienen su punto de partida de las Acciones BEPS expuestas en esta investigación. La implementación de estos mecanismos dificulta procesos y tapa vacíos legales que existieron en el pasado y que facilitaban escenarios de elusión fiscal que utilizaban paraísos fiscales. Actualmente, si el contribuyente no quiere caer en un escenario de evasión o de elusión, le es más difícil, ya que tiene que seguir las reglas de cada régimen que fueron creados según las acciones BEPS para evitar la erosión de la base gravable del contribuyente.

Para entender mejor la aplicación de los mecanismos normativos para evitar la evasión que se mencionaron, se proponen unos ejemplos teóricos de las estructuras que se podrían utilizar para transferir capital a un paraíso fiscal. Con esto, quedó demostrado que la normatividad nacional de elusión fiscal o de abuso del derecho en materia tributaria dificulta la realización de estas conductas por el contribuyente al poner como requisito de cualquier esquema de elusión fiscal la sustancia

económica de la actividad. De igual forma, la reciente incorporación en el ordenamiento tributario del delito de omisión de pasivos es un desincentivo para el contribuyente que realiza una conducta de evasión directa.

Llegado a este punto, la investigación finaliza proponiendo medidas para seguir luchando contra la evasión fiscal de forma general y de forma específica sobre el supuesto que se estudió.

1. Medidas específicas sobre el supuesto de transferencia de capital a un paraíso fiscal.

a. El fortalecimiento de la administración tributaria.

- Más capital humano y mejor calificado con el objetivo de verificar que las declaraciones de los contribuyentes se hagan correctamente y que los ingresos provenientes de las actividades económicas realizadas en paraísos fiscales tengan una verdadera sustancia económica.

b. Suscribir más tratados de intercambio de información.

- En la medida que existan menos países que permitan un intercambio de información, más difícil será para poder ocultar dinero sin ser descubierto por la Administración tributaria.
- Esto implica más CDI que incluyan cláusulas LOB y PPT las cuales evitan que el tratado sea utilizado de forma abusiva, por lo que el convenio cumpliría únicamente su objetivo de evitar la doble imposición.

2. Medidas generales de política fiscal o tributaría que ayudarían a disminuir la evasión

a. La creación del programa especial voluntario de declaración de activos e ingresos⁵¹.

⁵¹ Esta medida ya sirvió con la reforma del 2016 con la que en palabras de la Exdirector de la DIAN Santiago Rojas: “Aunque aún hay mucha plata en el exterior, se normalizaron 22,5 billones de pesos que antes no existían en el radar de la DIAN, con una medida incluida en la reforma tributaria del 2016 que le eximía de sanciones y les rebajaba interés con tal de que se sinceraran” (Portafolio, 2018).

- Esto se debe aplicar durante un periodo de tiempo determinado, siempre y cuando se cumpla y se lleven a cabo las otras propuestas para atacar la evasión. De lo contrario, los huecos fiscales que intentan superarse y regularse se volverían a aparecer.

b. Formalización tributaria de más personas naturales,

- Acá se encuentra el gran foco de evasores, de forma que, si se persigue y al mismo tiempo incentiva a estos sujetos pasivos a declarar y pagar sus ingresos, el recaudo aumentara exponencialmente. El gran foco de evasión se encuentra en este grupo de contribuyentes, por lo que se debe continuar en próximas reformas con medidas como el régimen SIMPLE que incentiva la formalización y simplifica todo el trámite tributario.

ANEXOS

Anexo 1. Estadística de los ingresos tributarios administrados por la DIAN, 2019.

COORDINACIÓN DE ESTUDIOS ECONÓMICOS Subdirección de Gestión de Análisis Operacional ESTADÍSTICA DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS ADMINISTRADOS POR LA DIAN 1970-2019p* Cifras en millones de pesos corrientes Actualizado a mayo de 2019 (Fecha de corte: 27 de junio de 2019)	
AÑOS / CONCEPTO	IV. TOTAL DIAN IV.=(I.+II+III)
2009	68.910.781
2010	70.190.193
2011	86.568.640
2012	99.226.458
2013	105.442.806
2014	114.314.587
2015 (p)	123.705.323
2016 (p)	126.733.824
2017 (p)	136.430.262
2018 (p)	144.423.956
2019 (p)**	67.075.189

(DIAN, 2019b)

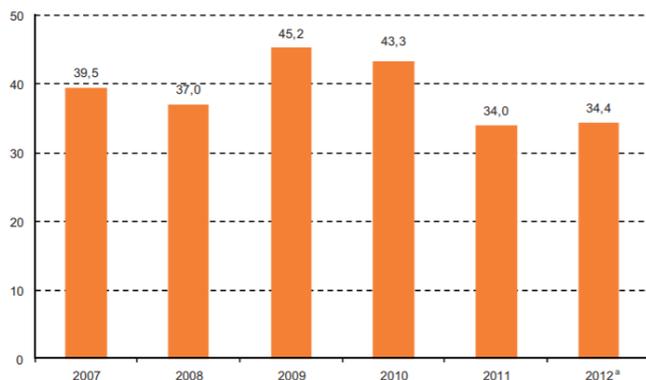
Anexo 2: Estadística del Producto Interno Bruto (PIB) de Colombia, realizada por el DANE, 2019.

Producto Interno Bruto por departamento - Base 2015															
Producto Interno Bruto por departamento A precios corrientes Serie 2005 - 2018 ^{pp} Miles de millones de pesos															
Código Departamento (DIVIPOLA)	DEPARTAMENTOS	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017 ^p	2018 ^p
COLOMBIA		336.941	380.592	427.519	475.617	501.782	543.188	618.118	665.884	713.627	762.903	804.692	863.782	920.194	978.477

(DANE, 2019)

Anexo 3.

Gráfico 5
Tasas estimadas de evasión en el ISR de personas jurídicas en Colombia, 2007-2012
(En porcentajes)



(Fuente: Subdirección de gestión de análisis de la DIAN)

Anexo 4.

PAÍS		
Antigua y Barbuda	Islas Cook	República de Liberia
Archipiélago de Svalbard	Islas Pitcairn, Henderson, Ducie y Oeno	República de Maldivas
Colectividad Territorial de San Pedro y Miguelón	Islas Salomón	República de Mauricio
Estado de Brunei Darussalam	Labuán	República de Nauru
Estado de Kuwait	Macao	República de Seychelles
Estado de Qatar	Mancomunidad de Dominica	República de Trinidad y Tobago
Estado Independiente de Samoa Occidental	Mancomunidad de las Bahamas	República de Vanuatu
Granada	Reino de Bahreín	República del Yemen
Hong Kong	Reino Hachemí de Jordania	República Libanesa
Isla Queshm	República Cooperativa de Guyana	San Kitts & Nevis
	República de Angola	San Vicente y las Granadinas
	República de Cabo Verde	
	República de las Islas Marshall	

Santa Elena,
Ascensión y

Tristán de
Cunha

Sultanía de
Omán

Santa Lucía

Anexo 5. Flujo de inversión directa de Colombia en el exterior para el Primer periodo del 2019-I (Banco de la República, 2019b) En rojo los países considerados como paraísos fiscales por Colombia.

País	Millones de dólares
Alemania	0.0
Antillas Holandesas	0.0
Argentina	-0.1
Aruba	0.0
Bahamas	0.0
Barbados	0.0
Bélgica	0.0
Bermudas	80.6
Bolivia	0.3
Brasil	71.3
Canadá	0.0
Chile	71.5
China	0.0
Costa Rica	0.3
Curazao	9.8
Ecuador	0.7
El salvador	1.5
España	-25.2
Estados Unidos	64.2

Francia	-2.6
Guyana Francesa	1.1
Guatemala	26.5
Holanda	-80.5
Honduras	2.1
Hong Kong	-0.0
India	0.0
Inglaterra	77.6
Irlanda	0.5
Islas Man	0.0
Islandia	0.0
Islas Caimán	19.6
Islas Vírgenes	46.0
Italia	0.0
Jamaica	6.6
Japón	0.0
Lituania	0.0
Luxemburgo	12.0
Malta	0.0
Mauricio	0.0
México	74.0
Nicaragua	0.3
Nigeria	0.0
Panamá	127.4
Paraguay	0.0

Perú	56.9
Portugal	0.1
Puerto Rico	-0.0
República de Corea	0.0
República Dominicana	10.6
Rumania	0.0
Singapur	0.0
Suecia	0.8
Suiza	0.0
Surinam	0.0
Trinidad y Tobago	0.0
Uruguay	7.3
Venezuela	-1.3
No declarado	4.8
Total	664.8

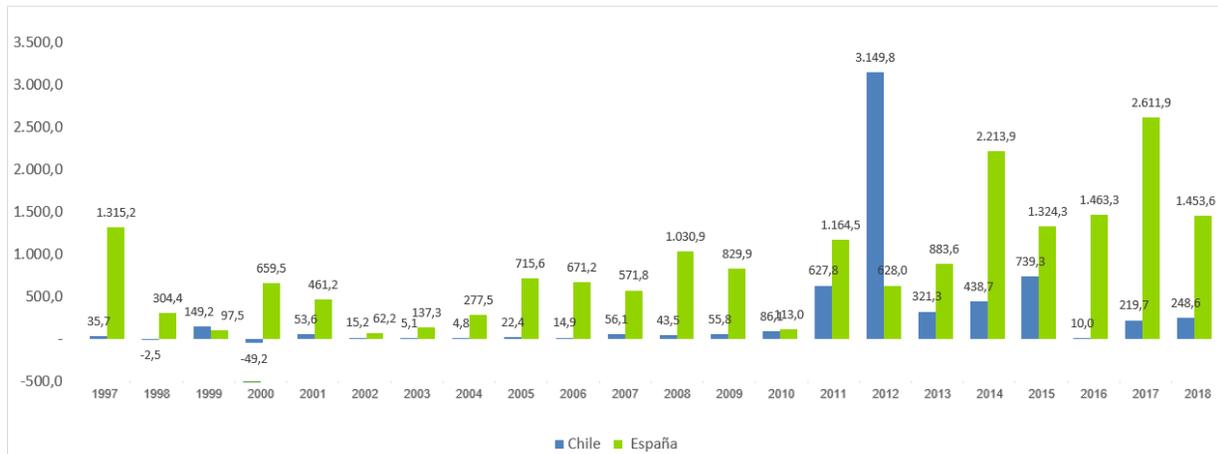
Anexo 6. ⁵²

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
Chile	35.7	-2.5	149.2	-49.2	53.6	15.2	5.1	4.8	22.4	14.9	56.1
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
	43.5	55.8	86.1	627.8	3.149.8	321.3	438.7	739.3	10	219.7	248.6
España	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
	1.315.2	304.4	97.5	659.5	461.2	62.2	137.3	277.5	715.6	671.2	571.8
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2018	2018
	1.030.9	829.9	113.0	1.164.5	628	883.6	2.213.9	13.24.3	1.463.3	2.611.9	1.453.6

(Banco de la República, 2019b)

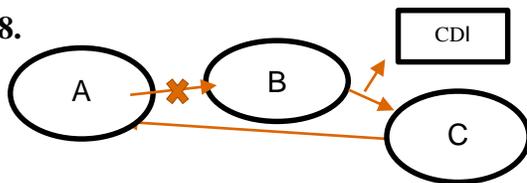
⁵² Valores en millones de dólares. Los años resaltados en verde, son los años en donde todavía no se encontraba en vigencia el CDI, los años resultados en azul, son los años donde el CDI ya se encontraba vigente. El CDI con Chile entro en vigencia en diciembre del 2007 por medio de la Ley 1261 del 2008 y El CDI con España entro en vigencia en octubre del 2007 por medio de la Ley 1082 del 2006.

Anexo 7.

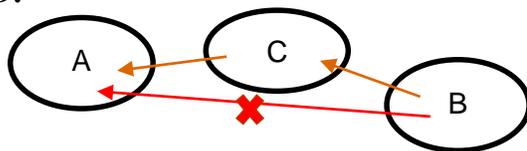


(Banco de la República, 2019b)

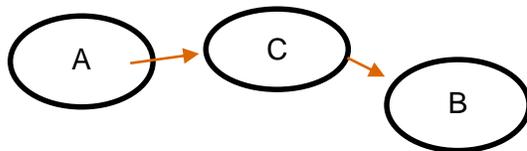
Anexo 8.



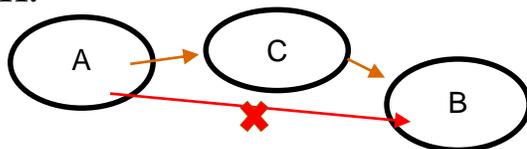
Anexo 9.



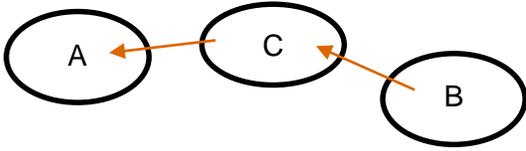
Anexo 10.



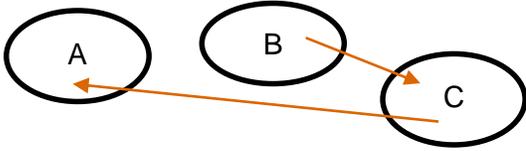
Anexo 11.



Anexo 12.



Anexo 13.



REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ACNUDH (s.f.) *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*. Recuperado de: <https://www.ohchr.org/SP/ProfessionalInterest/Pages/CCPR.aspx>
- Alfonso Rodríguez, V. E., Guamán Chulunchana M. L. y J. Giner Rubio. (2016). *Sociedades offshore. Paraísos Fiscales* (Tesis de grado). Recuperado de <https://riull.ull.es/xmlui/bitstream/handle/915/2723/Sociedades%20offshore%20Paraisos%20fiscales.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Arroyo, M. E. (2004). Un enfoque práctico de la planeación fiscal. *Revista de consulta fiscal Puntos Finos*, 1(46).
- Banco de la República. (2019a). *Informe de la Junta Directiva al Congreso de la República*. Bogotá: Banco de la República.
- . (2019b). *Flujos de Inversión directa- Balanza de pagos*. Recuperado de <http://www.banrep.gov.co/inversion-directa>.
- Bedoya Martínez, O. H. (2016). El concepto de evasión y elusión en términos de la Corte Constitucional, el Consejo de Estado y la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 69, 69-97.
- Bonilla Montoya, L. E. (2017). Análisis de las acciones BEPS, su aplicación en Colombia y su inclusión en el sistema tributario. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 76 157-198.
- Cahn-Speyer Wells, P. (2009). La Elusión Fiscal en Colombia. *Revista de Derecho Privado*, 4(2), 1-8.
- Carpio Rivera, R. (2012). La planificación tributaria internacional. *Revista de Ciencias de la Administración y Economía*, 2(3), 53-68.
- Chávez, J. L. (2014). Los paraísos fiscales y su impacto global en América Latina. *Revista CIMEXUS*, 9(2), 13-30.
- Chavagneux, C. y Palan, R. (2007). *Los paraísos fiscales*. Barcelona: El Viejo Topo.
- Código Penal [CP]. Ley 3599 de 2000. Art. 388. 24 de julio de 2000 (Colombia).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Radicado número 17108. (C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas: 13 de noviembre de 2014).
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Radicado número 25000-23-27-000-2000-0871-01. (C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié: 3 de octubre de 2002).

Constitución Política de Colombia [Const]. Arts. 1, 2, 228, 363. Julio 7 de 1991 (Colombia). 2da Ed. Editorial Legis.

Corredor Alejo, J. O. (2003). *El impuesto de renta en Colombia*. Bogotá, Colombia: Cijuf.

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-015 de 1993 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz: 21 de enero de 1993).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-690 de 2003 (M.P. Rodrigo Escobar Gil: 12 de agosto de 2003).

Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de Norteamérica. Fallo Gregory vs. Helverling, Commissioner of Internal Revenue. (Juez Sutherland: 7 de enero de 1935).

Cruz Quiñonez, D. (2013) Actualidad del intercambio internacional de información tributaria en Colombia. *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, 68, 203-211.

Decreto 624 de 1989 [Presidencia de la República]. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Arts. 9, 10, 18-1, 118-1, 236 254 260-1 260-2, 260-3, 260-7, 607, 643, 646, 869, 869-1, 869-2, 882, 883, 884. 30 de marzo de 1989.

Decreto 1625 de 2016 [Ministerio de Hacienda y Crédito Público]. Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. 11 de octubre de 2016.

Decreto 1966 de 2014 [Ministerio de Hacienda y Crédito Público]. Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto del Trabajo. 7 de octubre de 2013.

Decreto 2095 de 2014 [Ministerio de Hacienda y Crédito Público]. Por el cual modifica el artículo 1° de Decreto número 1966 de 2014. 21 de octubre de 2013.

Decreto 2193 de 2013 [Ministerio de Hacienda y Crédito Público]. Por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto del Trabajo. 7 de octubre de 2013.

Departamento Administrativo Nacional de Estadísticas-DANE. (2019). *Cuentas nacionales departamentales: PIB por departamento*. Recuperado de: <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/cuentas-nacionales/cuentas-nacionales-departamentales>

Departamento de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. (3 de abril de 2019). *Comunicado de Prensa N°042*. Recuperado de: [https://www.dian.gov.co/Prensa/ComunicadosPrensa/042 La DIAN avanza en su trans formacion mas transparencia y mayor control.pdf](https://www.dian.gov.co/Prensa/ComunicadosPrensa/042%20La%20DIAN%20avanza%20en%20su%20trans%20formacion%20mas%20transparencia%20y%20mayor%20control.pdf)

- . (2019b). *Estadísticas de recaudo*. Recuperado de <https://www.dian.gov.co/dian/cifras/Paginas/EstadisticasRecaudo.aspx>
- . Concepto 31856 de 2014 (26 de mayo de 2014).
- . Concepto 51977 de 2005 (2 de agosto de 2005).
- . Concepto 54120 de 2013 (28 de agosto de 2013).
- . Oficio 83562 de 2010 (12 de noviembre de 2010).
- Dietsch, P. (2012). Tax Competition and Global Background Justice. *The journal of Political Philosophy*, 22(2), 150-177.
- Dinero. (29 de diciembre de 2018). Presidente Duque firma la Ley de Financiamiento. *Dinero*. Recuperado de <https://www.dinero.com/economia/articulo/como-quedo-la-ley-de-financiamiento-de-2018/265794>
- Gupta, R. (2015). *Principles of International Tax Planning*. India: Taxmman's Publications.
- Gómez-Sabaíni, J. C. y D. Morán. (2016). Evasión Tributaria en América Latina. Nuevos y antiguos desafíos en la cuantificación del fenómeno en los países de la región. *CEPAL-Serie Macroeconomía del Desarrollo* 172.
- Hernández Viguera, J. (2005). *Los Paraísos Fiscales*. Madrid: Ediciones Akal.
- Kopa, P. (19 de septiembre de 2016). USA, la nueva Suiza para cuentas secretas. *Interconomia.com*. Recuperado de <https://intereconomia.com/opinion/usa-la-nueva-suiza-cuentas-secretas-20160919-0814/>
- Lazo Sapanora, G. (2004). Planificación fiscal internacional de empresas. *Ius et Veritas*, 28, 254-259.
- Ley 788 de 2002. *Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones*. 27 de diciembre de 2002. D. O. 45046.
- Ley 1819 de 2016. *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*. 29 de diciembre de 2016. D. O. 50101.
- Ley 1943 de 2018. *Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del equilibrio del presupuesto general y se dictan otras disposiciones*. 28 de diciembre de 2018. D. O. 50820
- Lozano Garzón, R. (21 de julio de 2017). De países de baja tributación proviene 30% de inversión extranjera. *El Tiempo*. Recuperado de: <https://www.eltiempo.com/economia/sectores/de-paraisos-fiscales-proviene-30-de-inversion-extranjera-en-colombia-111216>

- Marino, G. (2003). *La consideración de los paraísos fiscales y su evolución, Curso de derecho tributario internacional*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Ministerio de Hacienda. (2018). *Exposición de motivos del Proyecto de Ley: “Por la cual se expiden normas de financiamiento para el restablecimiento del presupuesto nacional y se dictan otras disposiciones”*. Recuperado de: http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FP_MHCP_WCC-130987%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased
- Ochoa León, M. (2014). Elusión o evasión fiscal. *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración: RICEA*, 3(5), 18-46.
- Oxfam Intermón (7 de marzo 2019) *Lista negra de paraísos fiscales de la UE*. Recuperado de <https://www.oxfamintermon.org/es/sala-de-prensa/nota-de-prensa/ue-dara-carta-blanca-algunos-de-paraisos-fiscales-mas-agresivos-del-mu>
- Oxfam GB. Policy Department. (2000). *Tax Havens: Releasing the Hidden Billions for Poverty Eradication*. Recuperado de: <https://oxfamilibrary.openrepository.com/bitstream/handle/10546/114611/bp-tax-havens-010600-en.pdf;jsessionid=79024352E5B13CB9DD9D16637ED1E2D8?sequence=1>
- OCDE. (1998). *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. Paris: OECD Publishing.
- . (2014). *Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Recuperado de <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf>
- . (2015a). *Informe Final 2015, Plan de Acción BEPS*. Recuperado de <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264267091-es.pdf?expires=1551544727&id=id&accname=guest&checksum=ED9442D31D7E21C9B3A1F4F35020FD76>
- . (2015b). *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Recuperado de: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/proyecto-de-la-ocde-y-el-g-20-sobre-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_24156108
- . (2015c). *Estudios económicos de la OCDE COLOMBIA*. Recuperado de: https://www.oecd.org/eco/surveys/Overview_Colombia_ESP.pdf
- . (2019). *Acerca de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos*. Recuperado de <https://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>
- Real Academia Española (2019) *Intangible*. Recuperado de: <https://dle.rae.es/?id=LptFOaT>

- Sánchez Neira, L. O., Vargas Cifuentes, J. y A. Parra Ramírez. (2019). *Convenios para evitar la doble imposición en Colombia. Teoría y práctica*. Bogotá: Legis.
- Pachón Luna, A. (2018). El Treaty Shopping como fenómeno de elusión fiscal internacional en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia. *Revista de Derecho Fiscal*, 5(1), 101-130.
- Parra Escobar, A. (2007). *Planeación tributaria y organización empresarial: Estrategias y objetivos*. Bogotá, Colombia: Legis Editores.
- Portafolio. (10 de octubre de 2014). Colombia deja de recaudar \$4 billones por paraísos fiscales. *Portafolio*. Recuperado de <https://www.portafolio.co/economia/finanzas/colombia-deja-recaudar-billones-paraisos-fiscales-43620>
- . (31 de julio de 2018). Las rutas de evasión de impuestos que tendrá que atacar el gobierno. *Portafolio*. Recuperado de <https://www.portafolio.co/economia/las-rutas-de-evasion-de-impuestos-que-tendra-que-atacar-el-gobierno-519537>
- Ruiz Vásquez, A., Giraldo Duarte, C., y Sánchez Cruz, A. (2005). *Elementos de Planeación del Impuesto de Renta* (Monografía para optar al título de Especialista en Gestión Tributaria). Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.
- Schomberger Tibocha, J. y J. D. López Murcia. (2007). La problemática Actual de los paraísos fiscales. *International Law*, (10), 311-337.
- Sol Gil, J. (2010). Los paraísos fiscales. En *Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro; liber amicorum en homenaje a Eusebio Gonzalez Garcia*. Bogotá D.C: Universidad del Rosario.
- Tipke, K. (2002). *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid, España: Editorial Marcial Pons.
- Tax Justice Network. (2018). *Financial Secrecy Index. 2018 Results*. Recuperado de <https://www.financialsecrecyindex.com/introduction/fsi-2018-results>
- Vega Borrego, F. A. (2003) *Las medidas contra el treaty shopping. Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios de doble imposición*. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid. Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales.
- World's Top Exports (14 de marzo de 2019). *Colombia's Top Trading Partners*. Recuperado de: <http://www.worldstopexports.com/colombias-top-15-import-partners/>
- Worldwide Tax Summaries (30 de mayo de 2019). *Corporate Income Tax (CIT) Rates*. Recuperado de: [http://taxsummaries.pwc.com/ID/Corporate-income-tax-\(CIT\)-rates](http://taxsummaries.pwc.com/ID/Corporate-income-tax-(CIT)-rates)

Zavaleta Álvarez, M. (2017). Tax planning with "BEPS perspective" in American capital market. ¿Cómo distinguir elusión del no planeamiento agresivo en la compra de instrumentos financieros transfronterizos? En C. Hoyos Jiménez, C. García Novoa & J. A. Fernández Cartagena (coords.). *Nueva Fiscalidad. Estudios en homenaje a Jacques Malherbe* (pp. 807-852). Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Zarama Martínez, C., Galeano Daza, L. (2019). *Reforma tributaria comentada*. Bogotá: Legis.