



Medidas anti-elusión de impuestos

Los casos de Australia, Canadá, Colombia, España, Polonia y Reino Unido

Mauricio Holz
mholz@bcn.cl

Pablo Morales
pmorales@bcn.cl

Hernán Cerda
hcerda@bcn.cl

Resumen

El documento describe los aspectos más relevantes de las normas y políticas anti-elusión en Australia, Reino Unido, Polonia, España, Colombia y Canadá. En concreto reseña los aspectos más relevantes de la norma general anti-elusión, denominada GAAR por sus siglas en inglés (General Anti-Avoidance Rule) en Australia, Reino Unido, Polonia, España y Canadá; y ejemplos de normas específicas anti-elusión denominadas TAAR (Targeted Anti-Avoidance Rule) para Australia, Reino Unido y Colombia. De la norma general anti-elusión se pueden destacar los siguientes aspectos de los casos analizados:

- La facultad de iniciar un proceso sancionatorio, y declarar la elusión tributaria la tiene en sede administrativa la autoridad tributaria.
- La elusión se define como el régimen, planificación o acción en el marco legal vigente, que tiene como único o principal objetivo obtener una ventaja tributaria, y que se considera poco razonable como curso de acción del contribuyente dada las circunstancias económicas, comerciales y legales.
- La autoridad tributaria ante la presencia de elusión tiene la facultad de enmendar la declaración de impuestos; cobrar los impuestos que debiesen pagarse seguido un curso de acción razonable, y aplicar sanciones económicas como porcentaje de la ventaja tributaria que se buscaba obtener.
- En los cinco países existen mecanismos de resguardo para el contribuyente tales (i) como la consulta obligada de la autoridad tributaria a un panel consultivo antes de determinar la elusión; (ii) la posibilidad de pedir una opinión de seguridad a la autoridad tributaria antes de implementar la planificación tributaria (ii) mecanismos específicos de notificación, audiencias y apelación al proceso.
- Una diferencia importante entre España y el resto de los países analizados es que el panel consultivo depende de la autoridad tributaria y su opinión es vinculante, mientras que en Australia, Reino Unido y Polonia el panel es meramente consultivo y de carácter independiente.

En cuanto a las normas específicas anti-elusión cabe señalar que no existe un cuerpo legal único en los tres países analizados (Colombia, Reino Unido y Polonia), por lo que se describen mecanismos específicos para contrarrestar la elusión del impuesto a las rentas empresariales, en los países señalados.

Cabe señalar que la brecha de cumplimiento, entendida como el monto de impuestos que deja de percibir el fisco por acciones del contribuyente, es baja en Australia, Reino Unido, Polonia, España y Canadá, cuando se les compara con Chile, no así en Colombia en donde se observan brechas similares.

Tabla de contenido

Introducción	3
I. Brecha de cumplimiento tributario en América Latina, Chile, Australia, Reino Unido y Polonia	4
a. Australia	5
b. Reino Unido y Polonia	6
c. España	7
d. Colombia	9
e. Canadá	10
II. Norma general anti-elusión general (GAAR): experiencia comparada	10
a. Australia	10
b. Reino Unido	12
c. Polonia	13
d. España	14
e. Canadá	17
III. Normas específicas anti-elusión (casos de Reino Unido, Australia y Colombia)	20
a. Reino Unido: Medida anti-elusiva específica contra el esquema elusivo denominado “Phoenixism”	21
b. Australia: Medida específica para evitar la elusión mediante el desvío de ganancias al exterior.	22
c. Colombia	22
Referencias	24

Introducción

Las autoridades financieras del mundo, en los años recientes, han realizado importantes esfuerzos tendientes a disminuir la evasión y la elusión fiscal, en particular en los deciles de mayores ingresos, tratando de limitar las cuentas no declaradas, como por ejemplo aquellas de los paraísos fiscales. En opinión de Alstadsæter, Johannesen, Ségal y Zucman (2022) señalan que la aplicación de normas anti-elusión y evasión permiten:

1. Aumentar los ingresos del gobierno;
2. Incrementar la progresividad tributaria, que actualmente se encuentra diezmada por la alta evasión de los grupos de mayores ingresos; y
3. Disminuir la desigualdad económica.

Para Arenas (2016) los altos niveles de evasión y elusión que se observan en América Latina restringen el crecimiento inclusivo (Arenas, 2016). En este sentido, el organismo dependiente de las Naciones Unidas afirma que los países de la región deben avanzar en equidad tributaria¹, disminuyendo la evasión y la elusión tributaria, situación que se observa fundamentalmente en los contribuyentes de mayores ingresos.

Los autores Alstadsæter, Johannesen, Ségal y Zucman (2022) concluyen que tomar medidas enérgicas contra la evasión (y la elusión) fiscal puede ser una forma potente de mejorar la recaudación de impuestos. En esta línea, Arenas (2016) afirma que entre las razones que podrían explicar en términos generales el incumplimiento tributario, está la falta de eficacia de la acción fiscalizadora de la autoridad en materia de impuestos. Así Arenas (*Ibidem*) afirma que los paraísos fiscales representan uno de los principales mecanismos de elusión y evasión de impuestos, y que para combatirlos resulta imperativo, reforzar la institucionalidad tributaria resulta esencial para disminuir el incumplimiento tributario (evasión y elusión).

Estrechamente relacionado a lo anterior, y a partir de una solicitud parlamentaria, el documento, en lo que sigue, desarrolla los aspectos generales de la política de anti-elusiva general y específica de tres países, a saber: Australia, Reino Unido y Polonia. El desarrollo de los casos se da a la luz del proyecto ley ingresado al Congreso para su tramitación denominado “Cumplimiento de Obligaciones Tributarias”², el que trae medidas para fortalecer la norma general anti-elusiva chilena. Este documento se centra en ese aspecto del proyecto.

¹Cabe destacar que la evasión y la elusión tributaria generan inequidad tributaria horizontal porque los contribuyentes que eluden o evaden impuestos pagan menos que aquellos con un nivel de renta similar que efectivamente pagan sus impuestos. Análogamente también se produce inequidad vertical porque los contribuyentes de mayores ingresos poseen tasas más elevadas de evasión y elusión, debido a los incentivos que tienen para hacerlo, resultando especialmente delicado en el impuesto a la renta.

² Boletín 16621-05.

En los siguientes tres capítulos se entregan antecedentes sobre la brecha de cumplimiento tributario en América Latina, Chile y los tres países seleccionados, para luego abordar los aspectos generales de la norma general anti-elusiva y algunos ejemplos de normas específicas anti-elusivas en Australia, Reino Unido y Polonia.

I. Brecha de cumplimiento tributario en América Latina, Chile, Australia, Reino Unido y Polonia

La brecha de cumplimiento tributario se define como la diferencia entre los ingresos tributarios potenciales según legislación vigente, y los ingresos tributarios que efectivamente son enterados a las arcas fiscales por los contribuyentes. Por lo general se expresa como porcentaje de los tributos potenciales, en cuyo caso se denomina tasa de incumplimiento tributario, o como porcentaje del PIB. Las razones por las que se genera esta diferencia entre el pago de impuesto potencial y el efectivo son, entre otras, la elusión³, la evasión⁴ y los errores en la declaración de los impuestos (SII, 2023).

Algunas estimaciones desarrolladas por Cepal (2019) consideran que para el año 2017 la brecha de cumplimiento en el pago de tributos tanto del impuesto a la renta como al IVA, en América Latina alcanzó el 6,3% del PIB (ver Figura 1).

En efecto, la Figura 1 muestra la tasa de incumplimiento tributario⁵, de la cual se desprenden dos importantes conclusiones para Latinoamérica:

1. De la recaudación potencial del impuesto a la renta, cerca del 38% se evade, elude o simplemente se sub-declara involuntariamente en la Región;
2. De la recaudación potencial del IVA, cerca del 26% se evade, elude o sub-declara.

La cifra más reciente de tasa de incumplimiento tributario en Chile es la publicada en el último estudio del Servicio de Impuestos Internos chileno (SII, 2023), que estima una tasa de incumplimiento tributario del impuestos al valor agregado de un 18,4% del IVA potencial y de un 1,8% del PIB. Por su parte estima que la tasa de incumplimiento del impuesto de primera categoría es de un 51,4% del impuesto de primera categoría potencial y de un 4,7% del PIB⁶.

³ La elusión tributaria corresponde a la planificación tributaria con la intención de evitar y reducir una obligación tributaria.

⁴ La evasión tributaria corresponde a la sub-declaración para todos los efectos ilegal y voluntaria de los impuestos.

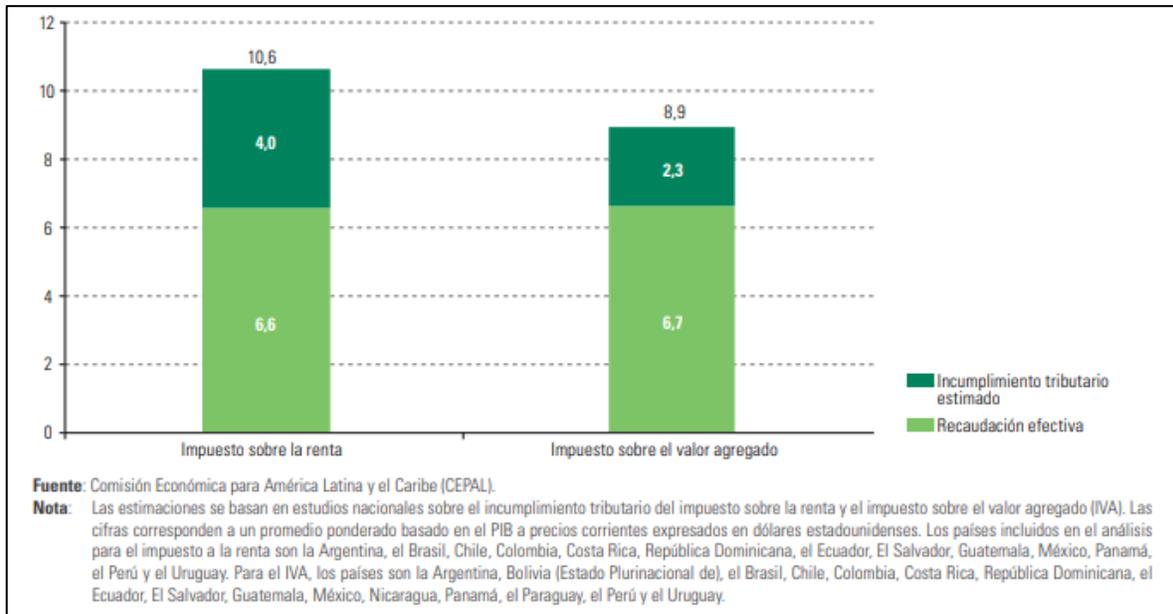
⁵ Brecha de cumplimiento expresada como % de los tributos potenciales

⁶ El documento no ha estado exento de críticas del mundo académico, empresarial y parlamentario. Una de las críticas es que no es posible observar el origen de la brecha de cumplimiento, y que la cifra resulta alta al comparar las cifras de recaudación de Chile comparada con los países de la OCDE.

Estudios anteriores muestran valores disímiles pero de un orden de magnitud similar. Por ejemplo Arenas (2016) muestra que la tasa de incumplimiento del IVA en el periodo 2006-2015 promedió 21,2% del IVA potencial, pero con rangos que han oscilado, para ese periodo entre, 14,8% y 24,8%. Si bien este guarismo, es relativamente bajo entre los países de América Latina, se ubica muy por encima del promedio ponderado de los países de la Unión Europea (UE-27) la que para el año 2020 se estimó en un 9,1% (ver SII, 2023).

Por su parte, Gómez y Moran 2016 (citado por el SII, 2023) dan cuenta de que el año 2009 Chile mostraba una tasa de incumplimiento tributario del impuesto a la renta de sociedades de un 31% de su potencial, lo que representa una brecha tributaria de 1,9% del PIB. Si bien estas relaciones no son plenamente comparables entre países y años, las brechas chilenas parecen altas si se comparan con países como Suecia y EE.UU. En efecto, EE.UU para los años 2018-2019, promedia un 11,0% de cumplimiento en el impuesto a las rentas de las empresas, mientras que Suecia el año 2011-2013 promedió un 3,2% para esta misma comparación.

Figura 1: América Latina (16 países): brecha de cumplimiento tributario del impuesto sobre la renta y el impuesto sobre el valor agregado, 2017 (En porcentajes del PIB)



Fuente: Cepal (2019, pág.37)

a. Australia

En el caso de Australia, la “Australian Taxation Office” (ATO), organismo equivalente al SII chileno, realiza una estimación de la brecha de cumplimiento tributario la que actualiza todos los años. El último dato disponible es para el periodo 2020-2021. ATO calcula dos medidas de tasa de incumplimiento: una bruta, antes de aplicar las medidas anti-elusión y anti-evasión disponibles, y una neta, post aplicación de medidas. La diferencia se entiende

como el efecto de las medidas de política pública sobre el cumplimiento tributario. A continuación se presentan los principales resultados reportados por ATO

Según ATO (2023) para el año fiscal 2020-2021 la tasa neta de incumplimiento tributario en Australia fue de un 7% de los tributos potenciales. La ATO estima a su vez que la aplicación de medidas de política pública son mayormente efectivas en el impuesto al valor agregado (IVA), cuya tasa bruta de incumplimiento es de un 7,1% mientras que la tasa neta de incumplimiento es de un 2,7%. Por su parte la aplicación de medidas parece tener un menor efecto en otros impuestos: en el caso de los impuestos a los ingresos personales la tasa de incumplimiento pasa de 9,6% a 8,9% luego de aplicadas las medidas anti-elusión y anti-evasión; mientras que en el caso del impuesto a las rentas de las empresas, la tasa de incumplimiento se reduce de 7,5% a 5,7% luego de aplicadas las medidas (ATO, 2023).

A su vez ATO estima la tasa de incumplimiento de individuos de altos ingresos y sus grupos asociados⁷, la que estima en un 8,1% en términos brutos mientras que la tasa neta es de un 7,1% (ATO, 2023a).

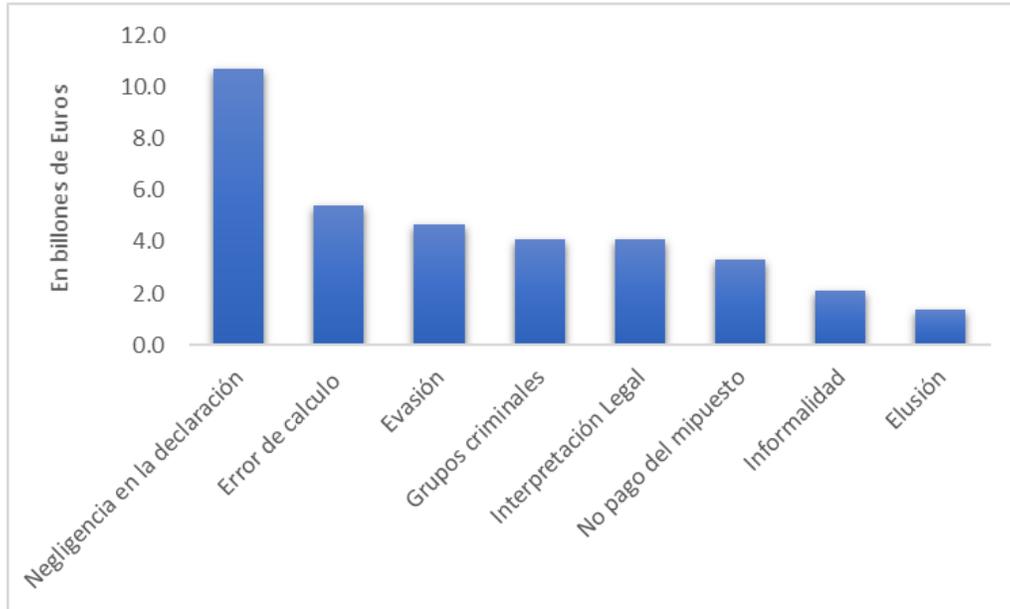
b. Reino Unido y Polonia

Por su parte en el Reino Unido, la brecha de cumplimiento es calculada por “HM Revenue and Custom Office (HMRC)”, que es la autoridad tributaria del país, con una frecuencia anual. A diferencia de Australia, el HMRC entrega solo la estimación de la tasa neta de incumplimiento tributario, es decir post aplicación de medidas de política pública. La tasa de incumplimiento tributario total para el año 2020-2021, último año disponible es de un 4,8% de los tributos potenciales. El impuesto con una mayor tasa de incumplimiento tributario según lo reportado por el HMRC es el impuesto a las empresas, que es de un 13,3% de la recaudación potencial; seguido por el IVA con una tasa de un 5,4%; y luego el impuesto al ingreso de las personas con una tasa de un 3,0% de la recaudación potencial (HMRC, 2023a)

Un elemento interesante del estudio de tasas de incumplimiento en el Reino Unido es que desagrega por tipo de conducta de incumplimiento. Así calcula la participación en la tasa de incumplimiento de las conductas de evasión, elusión o error, entre otras. Como se puede observar en la figura n°2, la conducta que explica mayormente el incumplimiento tributario en términos monetarios en el Reino Unido, es la negligencia en la declaración de impuestos y los errores de cálculo del monto a pagar (HMRC, 2023b)

⁷ Son personas residentes en Australia que, junto con sus asociados, controlan una riqueza de más de 50 millones de dólares.

Figura N°2. Incumplimiento tributario total por tipo de conducta
En Billones de Euros



Fuente: Elaboración propia a partir de datos del HMRC

En cuanto a la conducta de elusión tributaria, el HMRC la estima por tipo de impuestos, llegando a la conclusión de que el impuesto que más se elude en Reino Unido es de empresas, seguido por el impuesto a las personas (HMRC, 2023b).

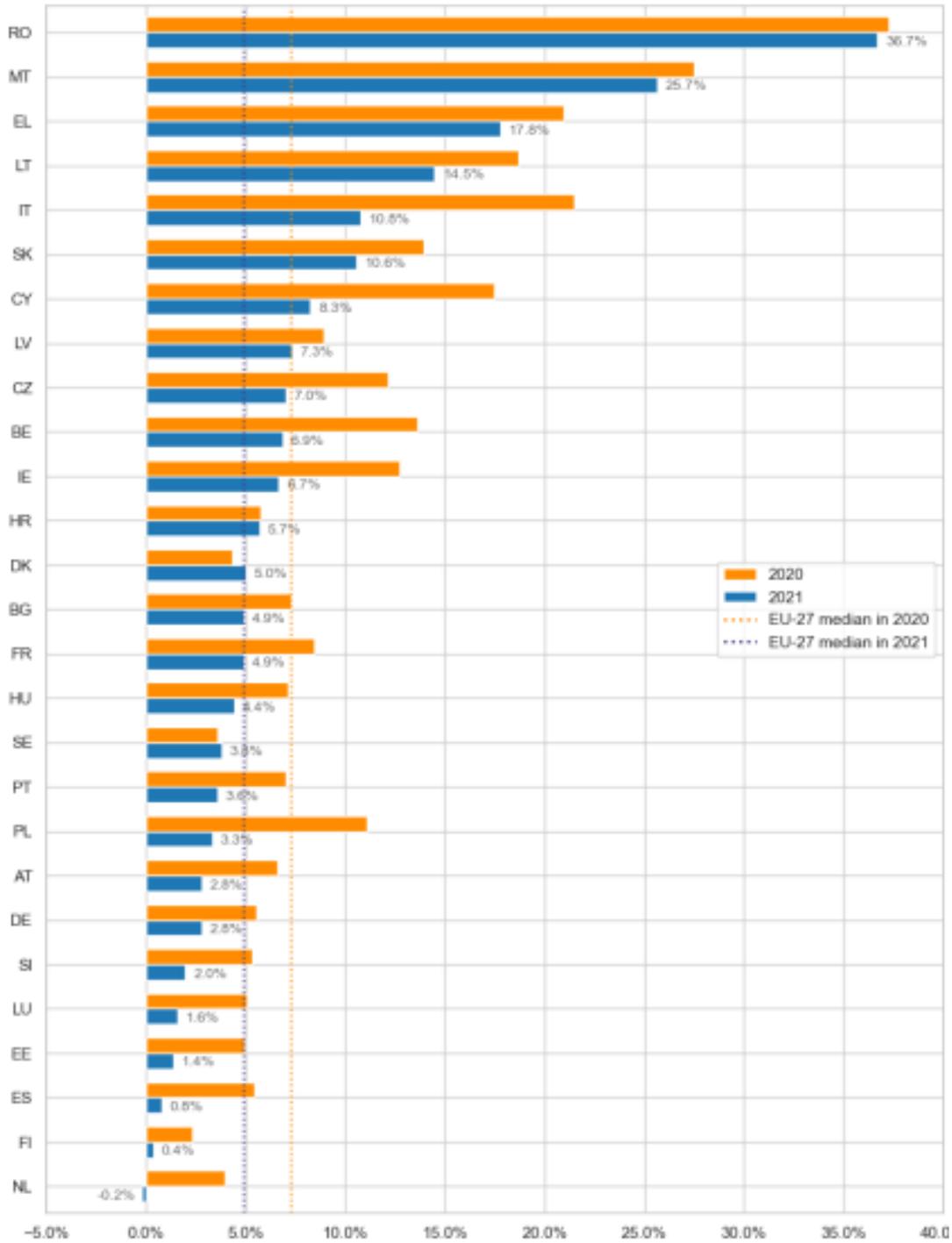
En cuanto a la tasa de incumplimiento tributario en Polonia, solo se han encontrado registros para el de IVA, la que el al 2020 era de un 11,3%. Un aspecto interesante es que la tasa se redujo desde 20,5% en el año 2010 (Poniatowski, Grzegorz, et al, 2022).

En el caso de España, las únicas estimaciones disponibles de tasa de incumplimiento tributaria son las que realiza periódicamente la Unión Europea para el impuesto al valor agregado (IVA). El dato publicado más reciente es del año 2021 (UE, 2023). En el estudio además se compara entre los años 2020-2021.

c. España

Como se puede observar en la figura n°1, España tiene tasas de incumplimiento de IVA bajas comparadas con el resto de los países de la Unión Europea. Comparado con la mediana del índice para el conjunto de países de la UE que es de un 5%, España tiene un índice significativamente más de bajo de un 0,5%. Por otra parte, la mayoría de los países de la Unión Europea muestra una disminución del incumplimiento en el pago del IVA entre los años 2020 y 2021. La media de los países disminuyó de aproximadamente un 8% a un 4,9%. En el caso de España el incumplimiento en el pago del IVA disminuyó desde aproximadamente un 5% a un 0,5%.

Figura n°3. Tasa de incumplimiento tributario del IVA Países miembros Unión Europea (2020 vs 2021)



Fuente: Unión Europea

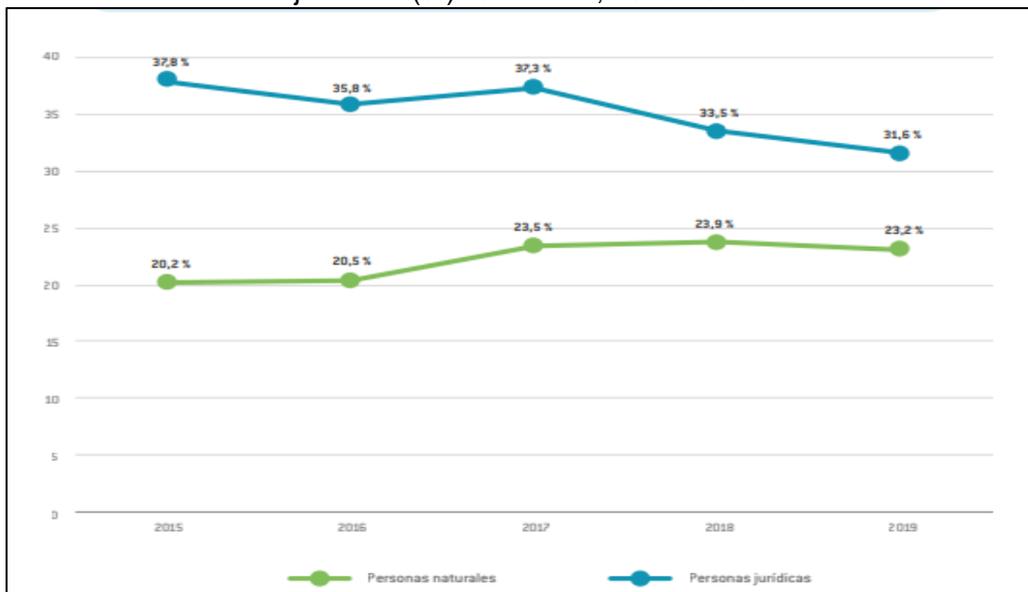
d. Colombia

Para el caso colombiano las cifras reportadas por el SII (2023), en su análisis comparado para varios países, muestra que la tasa de incumplimiento del IVA en el periodo 2000-2012 promedió 29,4% del IVA potencial, pero con rangos que han oscilado, para ese periodo entre, 22,6% y 37,9%. Si la comparación se realiza con los países de Unión Europea (UE-27) este valor es extremadamente alto.

Por su parte, Gómez y Moran 2016 (citado por el SII, 2023) dan cuenta de que el año 2016 Colombia mostraba una tasa de incumplimiento tributario del impuesto a la renta de sociedades de un 36% de su potencial, lo que representa una brecha tributaria de 2,0% del PIB. Si bien estas relaciones no son plenamente comparables entre países y años, el incumplimiento tributario en colombiana parece alto si se compara con países como Suecia y EE.UU. En efecto, EE.UU para los años 2018-2019, promedia un 11,0% de cumplimiento en el impuesto a las rentas de las empresas, mientras que Suecia el año 2011-2013 promedió un 3,2% para esta misma comparación (mayores antecedente en SII, 2023).

Datos más recientes para Colombia, y de acuerdo a datos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), estiman que la tasa de incumplimiento en el impuesto a la renta de las personas naturales para el año 2019 alcanzó un 23,2% cifra que representa 3,0 puntos porcentuales (p.p.) por encima de la registrada para el año 2015. La misma comparación para el caso de las personas jurídicas muestra que esta alcanzó un 31,6%, la que muestra una caída 6,2 p.p. respecto al año 2015 (ver CPC, 2021). La evolución para los años recientes se muestra en el Gráfico 1.

Figura n°4: Tasa de incumplimiento de los impuestos a la renta, personas naturales y jurídicas (%). Colombia, 2015-2019



Fuente: CPC (2019, pág.358)

e. Canadá

En 2022, la Agencia de Impuestos de Canadá (Canada Revenue Agency, CRA por sus siglas en inglés) publicó el primer informe general sobre la brecha fiscal de Canadá, que reúne todos los documentos previamente publicados respecto a brecha fiscal con estimaciones actualizadas y hallazgos clave para el período fiscal 2014- 2018.

Desde 2016, la CRA ha publicado informes sobre varios componentes de la brecha fiscal federal, incluyendo estimaciones y sus metodologías subyacentes. Basándose en los estudios de brecha fiscal publicados previamente, el informe más reciente examinó la brecha fiscal federal general de Canadá para los años fiscales 2014 a 2018. El año fiscal 2018 fue seleccionado como el último año de análisis para examinar los datos más recientes de la brecha fiscal, incluyendo los resultados de cumplimiento y recaudación que pueden tardar varios años en completarse.

Según el informe, durante los años fiscales 2014-15 a 2018-19, los ingresos fiscales federales de Canadá aumentaron de 236.6 mil millones de dólares a 271.8 mil millones de dólares. A medida que los ingresos fiscales federales de Canadá aumentaron, también lo hizo la brecha fiscal federal potencial. Sin embargo, la CRA ha mantenido estable la brecha fiscal neta federal en aproximadamente el 9% de los ingresos fiscales federales.

Según el informe, esto ha sido posible porque las actividades de cumplimiento y recaudación de la CRA redujeron la brecha fiscal bruta durante los años fiscales 2014 a 2018. Estas actividades tuvieron un impacto especialmente fuerte en la brecha del impuesto sobre la renta de las corporaciones (CIT).

II. Norma general anti-elusión general (GAAR): experiencia comparada

Para contrarrestar los efectos negativos de la elusión sobre la recaudación tributaria, los países crecientemente han incorporado a sus marcos normativos la denominada regla general anti-elusión. La regla general anti-elusión (GAAR) es una disposición legal que faculta de modo general a la autoridad tributaria de un país, a negar beneficios fiscales a transacciones o acuerdos que no tienen ninguna sustancia comercial y el único propósito de dicha transacción es lograr un beneficio fiscal (PWC, 2012). A continuación se presentan los aspectos generales de la norma anti-elusión en los casos de Australia, Reino Unido y Polonia.

a. Australia

La norma general anti-elusión australiana se encuentra contenida en la parte IV-A del “Income Tax Assessment Act 1936” (Australian Government, 2023), bajo el título

“Schemes to Reduce Income Tax” y en el reglamento de la misma denominada “Application of General Anti-Avoidance Rule” (ATO 2023b).

El apartado IV-A de la ley cuenta con veinte artículos. En los primeros seis artículos se establece la norma general anti-elusión y anti-evasión. En los siguientes doce artículos, se establecen normas para esquemas específicos de elusión y evasión de impuestos, los cuales serán analizados en el capítulo siguiente.

En cuanto a la norma general australiana, esta define la elusión como la acción, arreglo o planificación (*scheme*) que tiene como único o principal propósito obtener una ventaja tributaria (*tax advantage*). Es decir que la presencia de la acción, planificación o arreglo provoca como principal consecuencia que no se genere la obligación tributaria a favor del fisco. Para determinar la elusión en los términos señalados, se debe probar que existía para el contribuyente un curso de acción razonable y distinto a la planificación tributaria ejecutada (Artículo 177VB (4) en Australian Government, 2023) Ejemplo de beneficios tributarios a partir de planificaciones tributarias son *una compensación de pérdidas permitida al contribuyente en relación con un año de ingresos; una cantidad que no esté incluida en la renta imponible del contribuyente de un año de renta*, entre otras.

Cabe señalar que la norma, en su artículo 177D, contiene una disposición especial para empresas multinacionales, denominada MAAL (Multinational Ant-Avoidance Law). La disposición atañe a empresas extranjeras con presencia en Australia que realizan una planificación tributaria, con el principal propósito de obtener una ventaja tributaria para sí o para un tercero relacionado.

La institución facultada para iniciar un proceso por anti-elusión, y eliminar una ventaja tributaria obtenido por un mecanismo elusivo, es la antes mencionada “Australian Taxation Office” (ATO), en sede administrativa. Es un funcionario tributario (*tax officer*) el que debe determinar si la definición de elusión puede aplicarse a una acción, arreglo o planificación específica de un contribuyente. Antes de tomar una decisión final el oficial tributario debe consultar la opinión de un panel independiente denominado “GAAR panel”. El propósito principal del panel es ayudar al *tax officer* a tomar decisiones objetivas. Lo anterior lo realiza brindando asesoramiento independiente, no obstante su rol es netamente consultivo.

El panel está formado por empresarios y profesionales elegidos por su capacidad para brindar asesoramiento experto e informado. Los demás miembros del panel son funcionarios tributarios de alto nivel. El presidente del panel es un alto funcionario fiscal. El panel, usualmente, cita al contribuyente para escuchar sus descargos.

El reglamento de aplicación de la norma señala que en el caso que el *tax officer* determina que la planificación, arreglo o acción del contribuyente condujo a un beneficio tributario, siendo este el único y principal propósito de la planificación, podrá enmendar la declaración de impuestos del contribuyente, para cancelar el beneficio fiscal, y cobrar una penalidad administrativa de un 50% o 25% del monto del déficit fiscal generado por la planificación. El monto del déficit fiscal es equivalente a la ventaja tributaria que el contribuyente habría

obtenido de haberse implementado la planificación, arreglo o acción, con fines de obtener una ventaja tributaria (Artículo 170, ATO 2023b).

b. Reino Unido

La norma general anti-elusión y anti-evasión del Reino Unido, denominada “the general anti-abuse rule”, se encuentra contenida en la parte 5 del Finance act de 2013, y en el reglamento denominado “General Anti-abuse Rule (GAAR) Guidance”.

El apartado 5 del Finance act de 2013 cuenta con veintidós artículos que definen el espíritu, alcance y elementos procesales de la norma. La norma legal tiene como objetivo general “corregir (*counteract*) las ventajas tributarias que se originan a partir de una planificación tributaria abusiva” (artículo 206 (1), Legislation.Gov.Uk (2023)).

Una planificación tributaria es considerada abusiva si tiene como único fin o propósito obtener una ventaja tributaria, y si su implementación no puede considerarse un curso razonable de acción, dadas las disposiciones tributarias vigentes y tomando en cuenta todas las circunstancias, económicas, comerciales, entre otras (Artículo 207, Legislation.Gov.Uk (2023)).). Como ejemplo de una posible planificación abusiva, la norma señala situaciones en las que la base tributaria es considerablemente más baja de lo que razonablemente se podría esperar de la actividad económica del contribuyente, bajo las normas fiscales vigentes.

El HM Revenue & Custom (HMRC), que es la autoridad tributaria en sede administrativa en el Reino Unido, tiene la facultad de iniciar un proceso en contra un contribuyente cuándo un beneficio tributario a su favor se ha originado a partir de una planificación tributaria abusiva. Está facultado a realizar ajustes (*ammendments*) o correcciones a la declaración de impuestos para contrarrestar la ventaja fiscal obtenida.

El procedimiento parte con la designación de un oficial senior dentro del HMRC que revisa el caso. El reglamento de aplicación de la norma establece que antes de determinar la existencia de una planificación tributaria abusiva, y los ajustes a la declaración correspondiente, el oficial debe consultar al “GAAR Advisory Panel”. Este comité representa una opinión independiente del HMRC. En su composición están representados los intereses de los empresarios, de los tax advisers (*consejeros tributarios*), y de los contribuyentes. La opinión del comité debe ser considerada por el oficial del HMRC antes de notificar o no al contribuyente. En el proceso para formar su opinión el panel NO contempla representaciones formales del contribuyente para defender su caso (Gov.Uk, 2023)

En el caso que el oficial considere que existe una planificación abusiva, y que además se debe realizar un ajuste a la declaración de impuestos del contribuyente, debe notificar al mismo, especificando la planificación abusiva a la que hace referencia el fallo, y a los ajustes que debe realizar a la declaración del contribuyente. Ante la notificación, el contribuyente puede solicitar audiencias para representar su caso. En el caso que la decisión del oficial tributario se mantenga, el contribuyente podrá apelar a los ajustes

(*ammendments*) de la declaración tributaria, no así a la constatación de que existió una planificación abusiva.

Por su parte, el Finance Act 2013 en su artículo 212A establece específicamente el cobro de penalizaciones por planificaciones abusivas, que producen una ventaja tributaria. El importe de la penalización es un porcentaje fijo de un 60% del valor de la ventaja contrarrestada, la que se define como el impuesto a pagar por el contribuyente que se genera a partir de las correcciones hechas por el HMCR a la declaración de impuestos (Artículo E3.24.2, Gov.Uk (2023)).

c. Polonia

La norma general anti-elusión polaca se incorporó el 1 de enero de 2019 al “Tax Ordinance Act” de 1997. La norma se encuentra contenida en la sección III, capítulo III-A y IV de la ley, y está conformada por 33 artículos. En ellos se define la elusión como la acción de un contribuyente que tiene como único y principal propósito obtener un beneficio fiscal contrario al objeto y finalidad de la legislación fiscal, y que se considera (la acción) artificial poco razonable y discordante con la obtención de objetivos económicos legítimos. Dentro de las acciones que podrían caer en esta categoría, la ley menciona la división injustificada de la operación de una empresa, o el involucramiento de intermediarios a pesar de la falta de justificación económica, entre otras.

La facultad para iniciar un proceso en contra de una acción elusiva la tiene, en sede administrativa, el Ministerio de Finanzas Públicas, y la ejerce a través de la autoridad máxima en materia impositiva, la National Revenue Administration (NRA). El “Tax Ordinance Act” establece que en el proceso de decisión, la autoridad tributaria, **puede** (*may*) consultar al *Consejo para Prevención de Elusión Tributaria* (Artículo 119h, Global Regulation (2023)), órgano independiente cuyo propósito es emitir una opinión sobre la pertinencia de aplicar la norma anti-elusiva. En caso que el contribuyente apele al proceso, la autoridad tributaria **debe** (*shall*) consultar al Consejo. ((Artículo 119h (2), Global Regulation (2023)).

El “Tax Ordinance Act” dispone como el Consejo debe estar integrado. Al respecto establece que este debe estar compuesto por nueve personas con el “*conocimiento, la experiencia y la autoridad en el ámbito del derecho tributario, el sistema financiero, los mercados financieros, valorización de empresas o el derecho económico internacional*”. Los nueve integrantes representan los intereses (son escogido por) el Ministerio de Finanzas Públicas (2), Corte Suprema (1); académicos de Instituciones de Educación Superior (2), Gobiernos Locales (1), Asesores Tributarios (1), Ministerio de Justicia (1), Consejo para el Diálogo Social (1).

La norma general anti-elusiva polaca contiene disposiciones que permiten que el contribuyente solicite una “opinión de seguridad” a la autoridad tributaria. La opinión de seguridad es una disposición fiscal específica, que protege contra la aplicación de la norma general anti-elusión (GAAR) (Artículo 119w, Global Regulation (2023)). El contribuyente que

planea llevar a cabo o ya ha implementado ciertos acuerdos comerciales, puede solicitar al jefe de NRA obtener confirmación de que el acuerdo no debe ser tratado como elusión fiscal y, por lo tanto, la norma general no será aplicable para determinar sus consecuencias fiscales. El Jefe de la NRA puede emitir una opinión, o negarse a emitirla, si considera que la operación constituye una elusión fiscal.

Bajo la norma general la autoridad fiscal está facultada a determinar el monto de la obligación tributaria eludida, determinar el monto de la pérdida fiscal, y la responsabilidad del contribuyente por el impuesto no recaudado por el pagador. Si bien el “Tax Ordinance Act” no se contempla sanciones para las planificaciones tributarias con fines elusivos, sí se contemplan sanciones de rango administrativo. Si las autoridades fiscales polacas descubren una infracción de las GAAR, pueden aplicar sanciones que se calculan como un porcentaje que oscila entre el 10% y el 40% del beneficio fiscal obtenido por la elusión (PWC, 2023)

d. España

El principio general que define la aplicación de la norma general anti-elusiva en España es la realización de actos o negocios que tengan como objetivo evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible o aminorar la base o deuda tributaria. Para que los actos puedan considerarse como elusivos deben concurrir las siguientes condiciones (BOE, 2023):

- Sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido
- y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios

A lo anterior se le denomina la hipótesis de conflicto en la aplicación de la norma tributaria Española. Al comparar el principio general de la norma anti-elusiva de Reino Unido, Australia y Polonia es posible encontrar una gran similitud (BCN, 2023). En estos tres casos el principio general de verificación de la norma general anti-elusiva se estructura en torno a los siguientes tres elementos centrales:

- Acciones del contribuyente que tienen como único y principal propósito obtener una ventaja fiscal
- Que las acciones del contribuyente son contrarias al espíritu y objeto de la ley
- Que la principal consecuencia de la acción es la obtención de un beneficio tributario

En España la autoridad competente para declarar la elusión es la administración tributaria actuante, la que dada la división política administrativa española puede ser la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en el nivel central), una comunidad autónoma o una entidad local (Toledo-Zuñiga, et al 2023).

El proceso mediante el cual la administración tributaria actuante declara la elusión es descrito de manera sintética por Toledo – Zuñiga y Navarro – Schiappacasse (2023):

“En efecto, cuando la administración actuante considere que se verifican los requisitos del conflicto en la aplicación de la norma tributaria (elusión) se lo comunicará al interesado, otorgándole un plazo de 15 días para presentar sus alegaciones o presentar las pruebas que considere pertinentes. Una vez recibidas estas, o transcurrido el plazo, la administración actuante remite el expediente al órgano consultivo colegiado, el que en un plazo máximo de 3 meses –ampliable de manera fundada hasta en un mes– deberá emitir su informe. Con todo, es un plazo no fatal y se puede emitir después el informe. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria”

Como se puede observar de la descripción anterior, existe una instancia de revisión del juicio de la administración actuante, la cual es ejercida por un órgano colegiado. Esta instancia revisora se encuentra presente en los casos analizados en el documento de la Biblioteca del Congreso Nacional (BCN, 2023), no obstante se observan importantes diferencias.

En primer lugar el órgano consultivo en el caso Español es de carácter interno y depende de la autoridad tributaria, mientras que en los casos de Reino Unido, Australia y Polonia el órgano consultivo es de carácter externo e independiente a la autoridad tributaria. Otra diferencia relevante es que en el caso Español la opinión del órgano es vinculante para la autoridad tributaria (BOE, 2023), mientras que en los casos de Australia, Polonia y Reino Unido tiene un carácter meramente consultivo. Por su parte la conformación de los órganos difiere entre países. En el caso de España todos los miembros pertenecen a la autoridad tributaria (BOE, 2023), mientras que en el caso de Australia y Polonia es una mixtura entre funcionarios del Estado y representantes de la sociedad civil. En el caso particular de Reino Unido todos los miembros son externos y representantes de los “intereses de los empresarios, los consejeros tributarios, y los contribuyentes” (BCN, 2023). Lo anterior se vincula al rol que tienen en el ejercicio de sus facultades. Como señala Olesinska (2013) al comparar el caso Australiano con el caso del Reino Unido, se observa en el primero un rol *asesor* de la autoridad tributaria, mientras que en el segundo caso un rol de *cautelar* al contribuyente en la correcta aplicación de la norma general anti-elusiva.

A continuación se presenta un cuadro con las principales diferencias de órganos consultivos entre España y los tres países mencionados.

Cuadro n°1. Comparativo de la gobernanza de los paneles consultivos

	España	Australia	Polonia	Reino Unido
Rol	Vinculante	Consultivo	Consultivo	Consultivo
Status administrativo	Dependiente de la Dirección General de Tributos	Independiente de la “Australian Tax Office” (ATO)	Independiente de la Autoridad Tributaria	Independiente del “His Majesty's Revenue and Customs (HMRC)”
Miembros	Cuatro: Dos representantes de la Dirección General de Tributos; Dos representantes de la autoridad tributaria actuante (Estatad, Comunidad Autónoma, Local)	Trece: Cuatro oficiales senior de la “Australian Tax Office”; y nueve consultores externos	Nueve: dos representantes del Ministerio de Finanzas Públicas; uno de la corte suprema; dos de IES; uno de Gobiernos Locales; un Asesor Tributario; un representante del Ministerio de Justicia; un representante de la sociedad civil	Nueve: Nueve miembros externos a la autoridad tributaria que representan los intereses de los empresarios, los consejeros tributarios, y los contribuyentes
Presidencia	Uno de los representantes de la Dirección General de Tributos, elegido por el Director General de Tributos	Un Oficial Senior de la “Australian Taxation Office”, escogido por el Director de la “Australian Taxation Office”.	Elegido de manera democrática por los miembros del Consejo.	La presidencia es escogido por el Director del “His Majesty's Revenue and Customs (HMRC)” entre los miembros escogidos
Método de elección	Los representantes de la Dirección General de Tributos son elegidos por el Director General de Tributos; y los dos representantes de la autoridad tributaria actuante por la autoridad pertinente.	Seleccionados por el Director de la “Australian Tax Office” por “ser empresarios y profesionales con capacidad para brindar asesoramiento experto e informado”	Son seleccionados por los estamentos formales que representan	Seleccionados por el Director del “His Majesty's Revenue and Customs (HMRC)”

Fuente: Documentos legales y administrativos de los países analizados (ver bibliografía)

e. Canadá

En Canadá, la Regla General Anti-elusión (General Anti-Avoidance Rule, GAAR por sus siglas en inglés) es una disposición dentro de la Ley de Impuesto a la Renta que otorga al gobierno amplias atribuciones para prevenir transacciones que considere contrarias a los principios y propósitos de la legislación fiscal canadiense. Desde que la GAAR se incorporó a la Ley de Impuesto a la Renta, en 1988, ha demostrado ser una herramienta razonablemente efectiva para prevenir la elusión fiscal abusiva.

El espíritu de esta norma es aplicar una regla integral para evitar transacciones consideradas como elusión fiscal abusiva sin interferir en las transacciones comerciales y familiares legítimas. Cuando se introdujo, los objetivos de la GAAR incluían poner fin, en palabras de la Corte Suprema de Canadá en el caso *Stubart Investments Ltd.*, a la "acción y reacción producidas interminablemente por medidas fiscales específicas y complejas dirigidas a prácticas comerciales sofisticadas y la inevitable reacción igualmente especializada y guiada profesionalmente del contribuyente".

La GAAR tiene la intención de lograr un equilibrio entre la necesidad de certeza de los contribuyentes al planificar sus asuntos tributarios y la responsabilidad del gobierno de proteger la base impositiva y la equidad del sistema tributario.

En general, se reconoce que el Gobierno Federal ha tenido éxito en los tribunales en una proporción significativa de los casos de aplicación de la GAAR y que muchos planes fiscales agresivos no avanzan debido a la probabilidad de que se aplique la GAAR. Además, la GAAR es una regla viva que ha evolucionado con el tiempo a medida que se desarrolla la jurisprudencia y su flexibilidad le permite adaptarse al cambiante panorama legislativo.

En general, la Agencia de Impuestos de Canadá (CRA, por sus siglas en inglés) puede aplicar el GAAR para denegar un "beneficio fiscal" obtenido por un contribuyente, si el beneficio fiscal resulta de una "transacción de elusión", y si razonablemente se puede considerar que la transacción resulta en un uso indebido de las disposiciones de la Ley o en un abuso teniendo en cuenta estas disposiciones leídas en su conjunto.

Un "beneficio fiscal" se define como una reducción, elusión o aplazamiento del impuesto u otro monto pagable conforme a la Ley, o un aumento en la devolución de impuestos u otro monto bajo la Ley (incluyendo casos que involucren un tratado fiscal).

Por su parte, una "transacción de elusión" es una transacción de la cual resulta directa o indirectamente un beneficio fiscal, a menos que razonablemente se pueda considerar que la transacción se llevó a cabo o se organizó principalmente con fines legítimos que no sean obtener el beneficio fiscal.

Según la norma, cuando una transacción constituye una transacción de elusión, el GAAR se aplicará a la transacción solo si resulta en un mal uso o abuso de las disposiciones de la Ley en las que se basa para obtener el beneficio fiscal. Aunque esta prueba se aplica generalmente en relación con la Ley, también se aplica a los malos usos o abusos de las disposiciones del Reglamento del Impuesto sobre la Renta, las Reglas de Aplicación del Impuesto sobre la Renta, un tratado fiscal u otras disposiciones pertinentes para el cálculo de montos bajo la Ley.

Al igual que con cualquier disputa fiscal, el contribuyente generalmente tiene la carga de refutar las suposiciones fácticas hechas por la CRA que respaldan la evaluación. Sin embargo, se ha desarrollado jurisprudencia que ha impuesto a la CRA la carga de demostrar que las transacciones de elusión frustran el objeto, espíritu y propósito (uso indebido o abuso) de las disposiciones de la Ley.

El proceso de aplicación de la GAAR y el enfoque judicial actual son intensivos en recursos para el gobierno. Requiere análisis detallados de las transacciones impugnadas y la presentación de un caso para la aplicación del GAAR a un comité que incluye representantes de la CRA y los Departamentos de Justicia y Finanzas (el Comité GAAR). Este panel tiene un carácter meramente consultivo y está estrechamente vinculado a la autoridad tributaria, subordinada a sus funciones y objetivos. Todos sus miembros son funcionarios estatales. En su composición no tiene expertos independientes (Olesinska, A. 2013)

Proyecto de Ley para introducir modificaciones a la GAAR en Canadá

El 30 de noviembre de 2023, el gobierno federal presentó el Proyecto de Ley C-59 que incluye legislación que modifica la regla general antielusión (GAAR) en la sección 245 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (la Ley)⁸.

Las enmiendas tienen la intención de modificar la GAAR en los siguientes aspectos:

- a) Incorporación de un preámbulo para orientar la interpretación de la GAAR en el caso de transacciones que ocurran después de 2023. El preámbulo apunta a⁹:
- informar la aplicación del GAAR, a pesar de no formar parte de su marco analítico
 - ayudar a abordar cuestiones interpretativas y garantizar que el GAAR se aplique según lo previsto
 - reforzar que la GAAR es una disposición de la Ley y es una parte importante para garantizar que la Ley cumpla sus objetivos.

El preámbulo establece que la GAAR “se aplica para negar el beneficio fiscal a las operaciones de elusión que resulten directa o indirectamente ya sea en un mal uso de las disposiciones de la Ley... o en un abuso teniendo en cuenta esas disposiciones leídas en su conjunto, sin impedir a los contribuyentes de obtener los beneficios fiscales contemplados por el Parlamento”. Esto muestra que la GAAR pretende servir como límite a la planificación fiscal, siempre que la libertad del contribuyente para participar en ciertas formas de planificación fiscal no se extienda al mal uso o abuso de las normas tributarias.

⁸ Disponible en: <https://www.parl.ca/documentviewer/en/44-1/bill/C-59/first-reading>

⁹ Disponible en: <https://www.pwc.com/ca/en/services/tax/publications/tax-insights/bill-c-59-changes-gaar-2023.html#:~:text=The%20GAAR%20is%20intended%20to,transaction%20or%20series%20of%20ransactions.>

El preámbulo aclara que la GAAR busca establecer un equilibrio razonable entre la protección de la base imponible y la necesidad de certeza para los contribuyentes en la planificación de sus asuntos.

b) Reducir el umbral para la prueba de propósito de la transacción de elusión¹⁰.

El PdL C-59 propone que si un contribuyente realiza una transacción y razonablemente se puede considerar que "uno de los propósitos principales" de la transacción es obtener un beneficio fiscal (directa o indirectamente), se consideraría una transacción de evasión. En otras palabras, incluso una transacción realizada principalmente con fines legítimos podría seguir siendo considerada una transacción de evasión si uno de sus propósitos principales es obtener un beneficio fiscal.

Esto amplía el alcance del GAAR en comparación con el criterio vigente, que establece que una transacción no se considera una transacción de evasión si se realizó "principalmente" con fines legítimos, incluso si resulta directa o indirectamente en un beneficio fiscal. Como resultado, el GAAR propuesto podría aplicarse a más transacciones y menos contribuyentes podrán impugnar las evaluaciones del GAAR.

c) Introducir una regla de sustancia económica¹¹.

Según lo propuesto en el proyecto de ley C-59, una transacción o serie de transacciones que "carece significativamente de sustancia económica" es una consideración importante que tiende a indicar que la transacción cumple con la prueba de "mal uso o abuso" (en lugar de presumirse que cumple con la prueba, según la legislación anterior). Las reglas propuestas describen factores que pueden establecer que una transacción carece de sustancia económica, como:

- Todo o sustancialmente todo el potencial de ganancia o beneficio y el riesgo de pérdida del contribuyente permanecen inalterados.
- Es razonable concluir que el valor esperado del beneficio fiscal superó el rendimiento económico no tributario esperado.
- Es razonable concluir que todo o casi todo el propósito de la transacción fue obtener el beneficio fiscal.

Este cambio amplía significativamente el alcance del GAAR y tiene como objetivo garantizar que los tribunales consideren la sustancia económica al determinar si debe aplicarse la GAAR. Si se promulga, los contribuyentes deberán evaluar cuidadosamente el impacto de la prueba de sustancia económica al participar en la planificación fiscal.

d) Multas para el caso de las reevaluaciones¹²

Para desincentivar a los contribuyentes de participar en una planificación fiscal abusiva, el Ministerio Finanzas ha propuesto una nueva sanción equivalente al 25% del aumento en

¹⁰ *Ibíd.*

¹¹ *Ibíd.*

los impuestos a pagar resultante de la aplicación de la GAAR. Si un contribuyente también está sujeto a sanciones por negligencia grave en la misma transacción, esta sanción se restaría de las sanciones de la GAAR para evitar multas duplicadas. Actualmente, un contribuyente solo se ve privado del beneficio fiscal más los intereses sobre cualquier impuesto vencido, cuando se aplica la GAAR¹³.

e) Período de evaluación extendido para las reevaluaciones

El "período normal de reevaluación" para un contribuyente en relación con un año fiscal es generalmente el período que termina tres o cuatro años (este último si el contribuyente es un fideicomiso de fondos mutuos o una corporación que no es una corporación privada controlada por canadienses) después de la fecha de envío de:

- Un aviso de revisión original.
- Una notificación original de que no hay impuestos a pagar por el contribuyente para el año.

La CRA generalmente no puede evaluar o reevaluar después del "período normal de reevaluación" para el año.

El proyecto de ley C-59 introduce legislación que permite a la CRA extender el período de reevaluación por tres años para transacciones o series de transacciones que se hayan evaluado como resultado de la aplicación del GAAR, a menos que las transacciones se hayan divulgado a la CRA, ya sea de manera voluntaria o según las reglas de divulgación obligatoria¹⁴. Con lo anterior se pretende que el período de reevaluación ampliado otorgue a la CRA más tiempo para identificar las transacciones sujetas al GAAR, dada su complejidad.

III. Normas específicas anti-elusión (casos de Reino Unido, Australia y Colombia)

Las normas específicas anti-elusión prohíben el uso indebido de ciertas pérdidas o exenciones tributarias cuando se realiza un tipo particular de transacción o una serie de transacciones. Los ingresos pueden utilizar reglas anti-evasión específicas para transacciones más específicas que aquellas a las que se aplica la regla general anti-elusión. A modo de ejemplo, se presentan dos medidas de este tipo, una en Reino Unido y otra en Australia.

¹³ Disponible en: <https://www.grantthornton.ca/insights/significant-changes-to-gaar-may-be-on-the-horizon/#:~:text=An%20economic%20substance%20rule&text=The%20proposed%20rules%20outli ne%20factors,of%20the%20taxpayer%20remains%20unchanged>

¹⁴ *Ibíd.*

a. Reino Unido: Medida anti-elusiva específica contra el esquema elusivo denominado “Phoenixism”.

En el Finance act de 2006 (Legislation.Gov.Uk (2023).), el Reino Unido legisló en contra de un esquema tributario denominado “Phoenixism”. El esquema consiste en convertir lo que de otro modo sería un dividendo en un ingreso por la venta de un activo, reduciendo así el pago de impuestos. La reducción o ventaja tributaria se da a partir de la diferencia entre la tasa de impuesto que genera un ingreso por dividendos que es de un 39,5%, versus el impuesto a pagar por la ganancia obtenido de la venta de un activo, que es de un 10% en el Reino Unido (Gov. Uk. 2023b)

El mecanismo consiste en que el dueño o accionista de una empresa solicita la bancarrota de la misma, mientras crea una empresa nueva de idénticas características, denominada en términos populares empresa “Phoenix”¹⁵. La empresa nueva entonces compra los activos de la empresa liquidada, con el principal propósito de extraer las utilidades vía renta de venta de activos y no vía repartición de dividendos. Con lo anterior el dueño de la empresa liquidada obtiene una ventaja tributaria equivalente a la diferencia entre la tasa de impuesto a los dividendos y a la tasa de impuesto a la ganancia por la venta de activos.

La norma específica anti-elusiva incorporada al Finance Act de 2016 (Legislation.Gov.Uk (2023) en Reino Unido señala que ante el cumplimiento de una serie de requisitos el ingreso por venta de activos de una empresa liquidada, será considerado distribución de dividendos para efectos tributarios. Los requisitos que deben cumplir el individuo para ser sujeto de pago de impuestos a la repartición de dividendos, son los siguientes:

- El individuo posee al menos un 5% de la propiedad de la empresa liquidada,
- La estructura de la propiedad de la empresa es cerrada,
- El individuo realiza una actividad que es igual o similar a la realizada por la empresa liquidada, o es una filial efectiva del 51% de la empresa,
- El individuo es socio de una sociedad que realiza el mismo comercio o actividad de la empresa liquidada,
- El individuo, o una persona relacionada con él o ella, participa en una empresa en la que tiene al menos una participación del 5% y que en ese momento:
 - lleva a cabo dicho comercio o actividad, o
 - está conectado con una empresa que realiza dicho comercio o actividad, o
- El individuo está involucrado en el ejercicio de tal comercio o actividad por una persona relacionada con el individuo.
- El objetivo principal o uno de los objetivos principales de la liquidación de la empresa es evitar o reducir un cargo al impuesto sobre la renta, o que la liquidación forme parte de acuerdos cuyo objetivo principal o uno de cuyos objetivos principales sea evitar o reducir una carga en el impuesto sobre la renta.

¹⁵ Basado en el nombre del ave mitológica griega inmortal que se regenera a si misma a partir de sus cenizas.

b. Australia: Medida específica para evitar la elusión mediante el desvío de ganancias al exterior.

El objetivo principal de esta norma anti-elusiva específica es garantizar que el impuesto australiano a pagar por empresas multinacionales refleje adecuadamente la sustancia económica de las actividades que dichas entidades realizan en Australia; y evitar que esas entidades reduzcan el monto del impuesto australiano que pagan desviando ganancias al extranjero mediante acuerdos artificiales entre partes relacionadas (Australian Government (2023))

Una de las formas que utilizan las empresas multinacionales para eludir el impuesto a las ganancias es financiar la inversión con deuda en un país A, con alto impuesto a las ganancias, y aprovecharse de las exenciones tributarias que tiene en ese país para el servicio de la deuda. Así las utilidades que obtiene la multinacional en el país A son transferidas a la filial de la multinacional en el país B como servicio de la deuda, sin pagar el impuesto a las ganancias en el país en que se generó la actividad productiva o comercial.

Para limitar el traspaso de deuda internacional, muchos gobiernos han implementado las llamadas reglas de subcapitalización. Generalmente especifican un umbral para el ratio de deuda interna relativa al capital (comúnmente conocido como “índice de refugio seguro”), más allá del cual los gastos por intereses no son ya no es deducible de la base imponible del impuesto de sociedades. En Australia el umbral del ratio deuda/capital es de un 60%, por sobre el cual los gastos por intereses ya no son deducibles de la base tributaria (FMI, 2021)

El ejemplo anterior es un tipo de mecanismo para transferir utilidades al exterior evitando el pago de impuestos en el lugar donde se generó la ganancia. No obstante la norma específica atañe a todos los mecanismos, cuyo objetivo es eludir impuestos mediante el desvío de ganancias entre multinacionales y sus empresas relacionadas en otros países.

c. Colombia

El Informe Nacional de Competitividad 2021-2022, elaborado por el Consejo Privado de Competitividad (CPC, 2021) colombiano, destaca que la Ley 2.155 de 2021¹⁶ muestra varias medidas tendientes a evitar la evasión en Colombia, destacando:

¹⁶ Esta ley tiene por objeto adoptar un conjunto de medidas de política fiscal que operan de forma articulada, en materia de gasto, austeridad y eficiencia del Estado, lucha contra la evasión, ingreso y sostenibilidad fiscal, orientadas a dar continuidad y fortalecer el gasto social, así como a contribuir a la reactivación económica, a la generación de empleo y a la estabilidad fiscal del país, con el propósito de proteger a la población más vulnerable contra el aumento de la pobreza, preservar el tejido empresarial y afianzar la credibilidad de las finanzas públicas (ver Secretaria senado, 2024)

- *“La inscripción de oficio del RUT ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) en forma previa al inicio de la actividad económica;*
- *La creación del Registro Único de Beneficiarios Finales (RUB), el cual hará parte integral del RUT;*
- *Modificaciones al sistema de facturación, que incluyen la obligación de las plataformas electrónicas de habilitar un servicio para expedir y entregar facturas electrónicas y la introducción de sanciones por incumplimiento de la normatividad relacionada;*
- *La facturación del impuesto sobre la renta y complementarios que faculta a la DIAN para determinar y cobrar el impuesto incluso si el contribuyente no presenta declaración, y nuevas facultades para que la DIAN pueda definir los sujetos y entidades obligados a suministrar información.” (ver CPC, 2021, pág. 360)*

Por su parte A partir de la Ley 2.277 de 2022 (ver Función Pública, 2024), el gobierno colombiano lucha contra la evasión y la elusión modificando el Código Penal, en sus artículos 434-A (Omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes) y 434-B (Defraudación o evasión tributaria):

Penalización de la omisión de activos, de la disminución del valor de estos o para la inclusión de pasivos inexistentes (Art. 434-A) (ver Función Pública, 2024).

- ✓ El que omita activos o declare un menor valor de los activos o declare pasivos inexistentes, con el propósito de defraudación o evasión, en las declaraciones tributarias, por un monto igual o superior a 1.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes, definido por liquidación oficial de la autoridad tributaria, incurrirá en prisión de 48 a 108 meses.
- ✓ Si el valor fiscal de los activos omitidos, o el menor valor de los activos declarados o del pasivo inexistente es superior a 2.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, pero inferior a 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en una tercera parte; en los eventos en que sea superior a 5.000 salarios mínimos¹⁷ mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.
- ✓ El valor de los activos omitidos o de los declarados por un menor valor, será establecido de conformidad con las reglas de valoración patrimonial de activos del estatuto tributario, y el de los pasivos inexistentes por el valor por el que hayan sido incluidos en la declaración tributaria

Delito de defraudación o evasión tributaria (Art. 434-B) (ver Función Pública, 2024).

- ✓ Si la conducta no constituye otro delito sancionado con pena mayor, el que estando obligado a declarar no declare, o que en una declaración tributaria omita ingresos, o incluya costos o gastos inexistentes, o reclame créditos fiscales, retenciones o

¹⁷ El salario mínimo en Colombia a partir del 1 de enero de 2024 quedó fijado en \$1.300.000 pesos colombianos. Haciendo una transformación sencilla (que ignora la paridad del poder de compra) esto equivale aproximadamente a \$ 322.000 pesos chilenos (febrero de 2024).

anticipos improcedentes, con el propósito de defraudación o evasión, que generen un menor valor a pagar o un mayor saldo a favor en declaraciones tributarias, en un monto igual o superior a 100 salarios mínimos mensuales legales vigentes e inferior a 2.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes, definido en todos los casos por liquidación oficial de la administración tributaria competente, será sancionado con pena privativa de la libertad de 36 a 60 meses de prisión. En los eventos en que el valor sea superior a 2.500 salarios mínimos mensuales legales vigentes e inferior a 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en una tercera parte y, en los casos que sea superior a 5.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes, las penas se incrementarán en la mitad.

Finalmente en los delitos previstos en la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes y defraudación o evasión tributaria, el término de prescripción de la acción penal se suspende por la suscripción de acuerdo de pago con la administración tributaria sobre las obligaciones objeto de investigación penal durante el tiempo en que sea concedido el acuerdo de pago, sin que se supere un término de 5 años, contado desde el momento de suscripción del acuerdo (ver Función Pública, 2024, pág. 39)..

Referencias

Allingham, M., Sandmo, A. (1972): Income tax evasion: a theoretical analysis. Journal of Public Economics (1972) 323-338. North-Holland Publishing Company

Annette Alstadsæter, Niels Johannesen, Ségal Le Guern Herry, Gabriel Zucman (2022): Tax evasion and tax avoidance, Journal of Public Economics, Volume 206, 2022. Disponible en: <http://bcn.cl/3hvpv9> (Enero, 2024)

Arenas Alberto (2016): Sostenibilidad Fiscal y Reformas Tributarias en América Latina. CEPAL y Banco Interamericano de Desarrollo. Disponible en: <http://bcn.cl/3hpus> (Enero, 2024)

Australian Government (2023). Federal Register of Legislation (2023). Income Tax Assessment Act 1936. <https://www.legislation.gov.au/C1936A00027/latest/versions>

Australian Taxation Office (ATO, 2023a). Tax Gap Programm: Summary Findings. <https://www.ato.gov.au/about-ato/research-and-statistics/in-detail/tax-gap/australian-tax-gaps-overview/tax-gap-program-summary-findings>

Australian Taxation Office (ATO, 2023b). Application of General Anti-Avoidance Rule. Reglamento de aplicación de la norma anti-elusiva. <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=PSR/PS200524/NAT/ATO/00001>

Barra Patricio y Jorratt Michael (1999): Estimación de la evasión tributaria en Chile. Servicio de Impuestos Internos. Disponible en: <http://bcn.cl/2pfiu> (Febrero, 2024)

BCN (2023) Medidas anti-elusión de impuestos Los casos de Australia, Reino Unido y Polonia. Asesoría Técnica Parlamentaria. Elaborado por Mauricio Holz. https://www.bcn.cl/asesoriasparlamentarias/detalle_documento.html?id=83137

CEPAL (2017): Tributación en Colombia: Reformas, evasión y equidad. Notas de estudio. Tomás Concha, Juan Carlos Ramírez, y Olga Lucía Acosta. Disponible en: <http://bcn.cl/3hvb4> (Febrero, 2024)

CEPAL (2019): Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible. CEPAL. Disponible en: <http://bcn.cl/3hq08> (Enero, 2024)

Conpes (2020): Concepto favorable al patrimonio autónomo fondo DIAN para Colombia (FDC) para la contratación de operaciones de crédito público externo con la banca multilateral hasta por la suma de USD 250 millones, o su equivalente en otras monedas, y a la nación para el otorgamiento de la respectiva garantía para financiar el programa de apoyo a la modernización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), y declaración de importancia estratégica de los aportes que la nación proyecta realizar al programa de apoyo a la modernización de la DIAN. Disponible en: <http://bcn.cl/3hx91> (Febrero, 2024)

CPC (2021): Informe Nacional de Competitividad 2021-2022. Consejo Privado para la Competitividad. Colombia. Disponible en: <http://bcn.cl/3hvl5> (Febrero, 2024)

European Commission, CASE, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A., Sojka, A., (2023). VAT gap in the EU – Report 2023: Executive Summary, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2023. <https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2023-11/vat%20gap%20in%20the%20eu-KP0223140ENN.pdf>

Government of Canada. General Anti-Avoidance Rule - Section 245 of the Income Tax Act. Disponible en: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/ic88-2/general-anti-avoidance-rule-section-245-income-tax-act.html>

House of Commons of Canada. Bill C-59. An Act to implement certain provisions of the fall economic statement tabled in Parliament on November 21, 2023 and certain provisions of the budget tabled in Parliament on March 28, 2023. Disponible en: <https://www.parl.ca/documentviewer/en/44-1/bill/C-59/first-reading>

FMI, (2021). At A Cost: The Real Effects of Thin Capitalization Rules. FMI workin Paper. [file:///C:/Users/mholz/Downloads/wpiea2021023-print-pdf%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/mholz/Downloads/wpiea2021023-print-pdf%20(1).pdf)

Función Pública (2024): Ley 2.277 de 2022. Disponible en: <http://bcn.cl/3hw5m> (Febrero, 2024)

Global Regulation (2023). The Act Of 29 August 1997 Tax: Tax Ordinance act. <https://www.global-regulation.com/translation/poland/3353687/the-act-of-29-august-1997-tax.html>

Gov.Uk (2023a). Tax avoidance: general anti-abuse rule guidance - latest versión. <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules>

Gov.Uk (2023b). Particular topics: company winding up TAAR: targeted anti-avoidance rule (TAAR). <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/company-taxation-manual/ctm36305>

HMRC (2023a). Measuring tax gaps 2023 edition: tax gap estimates for 2021 to 2022 Tax gaps: Summary. <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps>

HMRC (2023b). Measuring tax gaps 2023 edition: Tax gaps: Illustrative tax gap by behaviour <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps/7-tax-gaps-illustrative-tax-gap-by-behaviour>

Legislation.Gov.Uk (2023). Finance Act 2013. <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/contents>

Legislation.Gov.Uk (2016). Finance Act 2016. <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/24/contents/enacted/data.htm>

OECD (2013) Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>

Olesinska, A. (2013). The General Anti-Avoidance Rule Consultative Committees. Comparative Law Review 16. Nicolas Copernicus University.

Poniatowski, Grzegorz and Śmietanka, Adam and Bonch-Osmolovskiy, Misha, Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2020 Final Report (October 26, 2020). CASE Research Paper No. 503 (2020), Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3744157> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3744157>

PWC (2012). General Anti-Avoidance Rule. Tax Policy Brief. <https://www.pwc.com/cz/cs/danove-sluzby/danova-politika/assets/gaar-general-anti-avoidance-rule-en.pdf>

SII (2023): Estimación de la Brecha de Cumplimiento en el IVA y el Impuesto a la Renta de Primera Categoría mediante el Método del Potencial Teórico Usando Cuentas Nacionales. Servicio de Impuestos Internos, SII. Disponible en: <http://bcn.cl/3hpur> (Enero, 2024).

Secretaria senado (2024): Ley 2.155 de 2021. Diario Oficial No. 51.797 de 14 de septiembre de 2021. Disponible en: <http://bcn.cl/3hvnq> (Febrero, 2024)

SII (2023): Estimación de la Brecha de Cumplimiento en el IVA y el Impuesto a la Renta de Primera Categoría mediante el Método del Potencial Teórico Usando Cuentas Nacionales. Servicio de Impuestos Internos, SII. Disponible en: <http://bcn.cl/3hpur> (Febrero, 2024).

UNAL (2021): Evasión y elusión fiscal: ¿qué son y cuáles son sus consecuencias? Disponible en: <http://bcn.cl/3hwdo> (Febrero, 2024).

Nota aclaratoria

Asesoría Técnica Parlamentaria está enfocada en apoyar preferentemente el trabajo de las Comisiones Legislativas de ambas Cámaras, con especial atención al seguimiento de los proyectos de ley. Con lo cual se pretende contribuir a la certeza legislativa y a disminuir la brecha de disponibilidad de información y análisis entre Legislativo y Ejecutivo.



Creative Commons Atribución 3.0
(CC BY 3.0 CL)