



Medidas anti-elusión de impuestos

Los casos de Australia, Reino Unido y Polonia

Autores

Mauricio Holz
Email: mholz@bcn.cl
Teléfono:

Hernán Cerda
Email: hcerda@bcn.cl
Teléfono: 222701832

Nº SUP: 140.600

Resumen

El documento tiene como finalidad dar cuenta de los aspectos más relevantes de las normas y políticas anti-elusión en Australia, Reino Unido y Polonia. En concreto el documento describe los aspectos generales de la norma general anti-elusión, denominada GAAR por sus siglas en inglés (General Anti-Avoidance Rule); y ejemplos de las normas específicas anti-elusión denominadas TAAR (Targeted Anti-Avoidance Rule). Los tres países cuentan con una norma general anti-elusión incorporada a leyes tributarias de carácter general en la última década: Australia en el año 2013 (modificación legal), Reino Unido en el año 2013; y Polonia en el año 2019. Las tres normas tienen aspectos generales muy similares, a saber:

- La facultad de iniciar un proceso sancionatorio por 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 puede enmendar la declaración de impuestos; cobrar los impuestos que debiesen pagarse seguido un curso de acción razonable, y aplicar sanciones económicas que son un porcentaje de la ventaja tributaria que se buscaba obtener.
- En los tres países existen mecanismos de resguardo para el contribuyente tales (i) como la consulta obligada de la autoridad tributaria a un panel independiente de expertos 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.

En cuanto a las normas específicas anti-elusión cabe señalar que no existe un cuerpo legal único en los tres países, por lo que describen dos ejemplos de mecanismos de elusión del impuesto a las rentas empresariales, en Reino Unido y en Australia que tienen una norma específica en la legislación.

Cabe señalar que la brecha de cumplimiento, entendida como el monto de impuestos que se deja de percibir el fisco por acciones del contribuyente, es baja en los tres países seleccionados, cuando se les compara con Chile o el resto de los países latinoamericanos. Cabe destacar el caso de Reino Unido en donde el incumplimiento por elusión explica un bajo porcentaje de la brecha de cumplimiento total.

| | |
|--|----|
| Tabla de contenido | |
| I.-Introducción | 2 |
| II.- Brecha de cumplimiento tributario en América Latina, Chile, Australia, Reino Unido y Polonia | 3 |
| III.- Norma general anti-elusión general (GAAR)..... | 7 |
| III.1.-Australia..... | 7 |
| III.2.- Reino Unido | 8 |
| III.3.- Polonia | 9 |
| IV.- Norma específicas anti-elusión (ejemplo Reino Unido y Australia) | 10 |
| IV.1.- Reino Unido: Medida anti-elusiva específica contra el esquema elusivo denominado “Phoenixism”..... | 11 |
| IV.2.- Australia: Medida específica para evitar la elusión mediante el desvío de ganancias al exterior. | 12 |

I.-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

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.

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 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.

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.

II.- 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 potenciales³ 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 elusión⁴, la evasión⁵ 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).

² Boletín 16621-05.

³ Cuando se expresa como porcentaje de los impuestos potenciales se denomina tasa de incumplimiento tributario.

⁴ La elusión tributaria corresponde a la planificación tributaria con la intención de evitar y reducir una obligación tributaria.

⁵ La evasión tributaria corresponde a la sub-declaración para todos los efectos ilegal y voluntaria de los impuestos.

En efecto, la Figura 1 muestra la brecha de cumplimiento tributario⁶ como porcentaje de los tributos potenciales, 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.

Para el caso chileno las cifras reportadas por Arenas (2016) muestran que la brecha de cumplimiento 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).

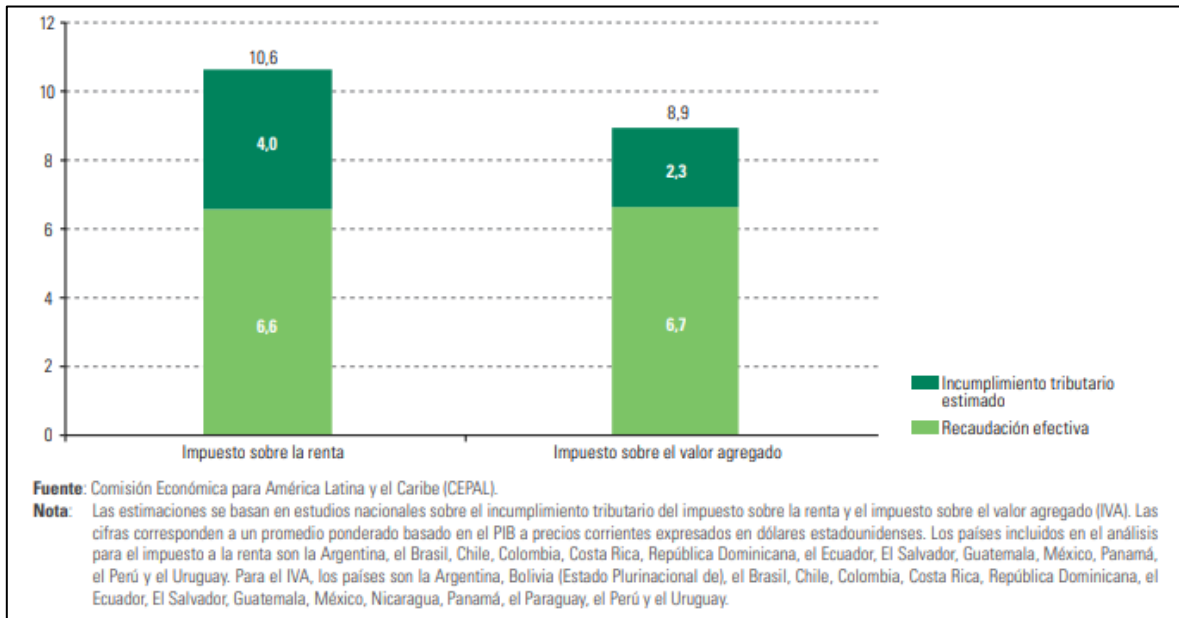
Por su parte, Gómez y Moran 2016 (citado por el SII, 2023) dan cuenta de que el año 2009 Chile mostraba una brecha de cumplimiento tributario del impuesto a la renta de sociedades de un 31% de su potencial, lo que representa una brecha tributaria de 1,9% del PIB. Si bien estas relaciones no son plenamente 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.

A mayor abundamiento cabe señalar que el último estudio del Servicio de Impuestos Internos chileno disponible (ver SII, 2023) estima que la brecha de cumplimiento tributario del impuestos al valor agregado es de un 18,4% respecto al IVA potencial, lo que representa un 1,8% del PIB nacional. Por su parte estima que la brecha de cumplimiento del impuesto de primera categoría es de un 51,4% respecto al impuesto de primera categoría potencial, esto es un 4,7% del PIB⁷ nacional.

⁶ Se entiende como brecha de cumplimiento a la diferencia entre lo que el fisco debería recaudar (conforme a lo establecido en el espíritu de la legislación tributaria) y lo que realmente recauda.

⁷ 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.

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)

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 brecha de cumplimiento: 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

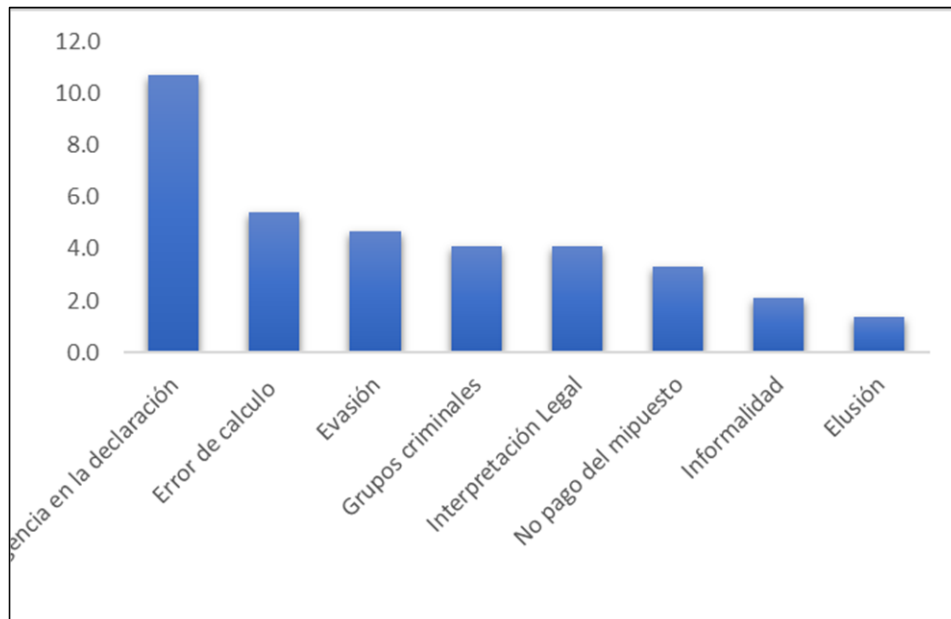
Según ATO (2023) para el año fiscal 2020-2021 la brecha neta de cumplimiento tributario en Australia fue de un 7% de los tributos potenciales. La ATO estima a su vez que la aplicación de medidas de política pública son mayormente efectivas en el impuesto al valor agregado (IVA), cuya brecha bruta es de un 7,1% mientras que la brecha neta 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 brecha 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 brecha de cumplimiento se reduce de 7,5% a 5,7% luego de aplicadas las medidas (ATO, 2023a).

A su vez ATO estima la brecha de cumplimiento de individuos de altos ingresos y sus grupos asociados⁸. La brecha bruta de cumplimiento de este grupo en particular es de un 8,1% mientras que la brecha neta es de un 7,1% (ATO, 2023a).

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 brecha neta de cumplimiento tributario, es decir post aplicación de medidas de política pública. La brecha tributaria total para el año 2020-2021, último año disponible es de un 4,8% de los tributos potenciales. El impuesto con una mayor brecha de cumplimiento 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 brecha de un 5,4%; y luego el impuesto al ingreso de las personas con una brecha de un 3,0% de la recaudación total (HMRC, 2023a)

Un elemento interesante del estudio de brechas de cumplimiento en el Reino Unido es que desagrega la referida brecha por tipo de conducta de incumplimiento. Así calcula la participación en la brecha tributaria 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)

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



Fuente: Elaboración propia a partir de datos del HMRC

⁸ Son personas residentes en Australia que, junto con sus asociados, controlan una riqueza de más de 50 millones de dólares.

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 de la brecha de cumplimiento tributario del IVA, la que el al 2020 era de un 11,3%. Un aspecto interesante es que la brecha se redujo 9,2 puntos porcentuales desde el año 2010 cuando llegaba al 20,5% (Poniatowski, Grzegorz, et al, 2022).

III.- Norma general anti-elusión general (GAAR)

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.

III.1.-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 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).

III.2.- 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).

III.3.- 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)

IV.- Norma específicas anti-elusión (ejemplo Reino Unido y Australia)

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.

IV.1.- 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”⁹. 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 sea evitar o reducir una carga en el impuesto sobre la renta.

⁹ A partir del ave mitológica griega inmortal que se regenera a si misma a partir de sus cenizas.

IV.2.- 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 la ratio de deuda interna relativa al capital (comúnmente conocido como “índice de refugio seguro”), más allá del cual los gastos por intereses no son 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.

Referencias

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/3hvp9> (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. Disponible en: <https://www.legislation.gov.au/C1936A00027/latest/versions>

Australian Taxation Office (ATO, 2023a). Tax Gap Programm: Summary Findings. Disponible en: <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. Disponible en: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=PSR/PS200524/NAT/ATO/00001>

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)

FMI, (2021). At A Cost: The Real Effects of Thin Capitalization Rules. FMI workin Paper. Enero, 2024) <https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/WP/2021/English/wpiea2021023-print-pdf.ashx>

Global Regulation (2023). The Act Of 29 August 1997 Tax: Tax Ordinance act. Disponible en: <https://www.global-regulation.com/translation/poland/3353687/the-act-of-29-august-1997-tax.html> (Enero, 2024)

Gov.Uk (2023a). Tax avoidance: general anti-abuse rule guidance - latest versión. Disponible en: <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules> (Enero, 2024)

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> (Enero, 2024)

HMRC (2023a). Measuring tax gaps 2023 edition: tax gap estimates for 2021 to 2022 Tax gaps: Summary. Disponible en: <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps> (Enero,2024)

HMRC (2023b). Measuring tax gaps 2023 edition: Tax gaps: Illustrative tax gap by behaviour Disponible en: <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps/7-tax-gaps-illustrative-tax-gap-by-behaviour> (Enero, 2024)

Legislation.Gov.Uk (2023). Finance Act 2013. Disponible en: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/contents> (Enero, 2024)

Legislation.Gov.Uk (2016). Finance Act 2016. Disponible en: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/24/contents/enacted/data.htm> (Enero, 2024)

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), Disponible en: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3744157> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3744157> (Enero, 2024)

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