

José Manuel Castro Arango
Laura Sanint Ruiz
Editores

Desafíos de la planificación fiscal frente a las normas antiabuso

sDTI Serie de
Derecho Tributario
Internacional

Universidad
Externado
de Colombia

José Manuel Castro Arango
Laura Sanint Ruiz
Editores

**Desafíos
de la planificación
fiscal frente a
las normas antiabuso**

Universidad Externado de Colombia

Desafíos de la planificación fiscal frente a las normas antiabuso / editores José Manuel Castro Arango, Laura Sanint Ruiz. -- Bogotá : Universidad Externado de Colombia. 2021.

344 páginas : ilustraciones, gráficos ; 24 cm.

Incluye referencias bibliográficas.

ISBN: 9789587905441

1. Administración tributaria – Colombia 2. Derecho fiscal – Colombia 3. Evasión de impuestos Colombia 4. Cláusulas (Derecho) – Colombia 5. Responsabilidad legal -- Colombia I. Castro Arango, José Manuel, editor II. Sanint Ruiz, Laura, editora III. Universidad Externado de Colombia IV. Título

344.3 SCDD 15

Catalogación en la fuente -- Universidad Externado de Colombia. Biblioteca. EAP.
diciembre de 2020

ISBN 978-958-790-544-1

© 2021, JOSÉ MANUEL CASTRO ARANGO, LAURA SANINT RUIZ (EDS.)

© 2021, UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

Calle 12 n.º 1-17 este, Bogotá

Teléfono (57-1) 342 0288

publicaciones@uexternado.edu.co

www.uexternado.edu.co

Primera edición: diciembre de 2020

Diseño de cubierta: Departamento de Publicaciones

Corrección de estilo: Óscar Torres Angarita

Composición: Precolombi EU, David Reyes

Impresión y encuadernación: DGP Editores S.A.S.

Tiraje de 1 a 1.000 ejemplares

Impreso en Colombia

Printed in Colombia

Prohibida la reproducción o cita impresa o electrónica total o parcial de esta obra, sin autorización expresa y por escrito del Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia. Las opiniones expresadas en esta obra son responsabilidad de los autores.

LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA Y LAS FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

JOSÉ MANUEL CASTRO ARANGO*
LAURA SANINT RUIZ**

SUMARIO: Introducción. I. Las competencias de la AT frente a la planeación fiscal. A. Planeación fiscal como deber de los administradores de las empresas y el límite de la transparencia. B. Planeación fiscal y su raíz: las faltas de neutralidad y de consistencia. C. Tentativa de elusión y el alcance de la interpretación. D. Lagunas normativas y normas y doctrinas antiabuso. E. Origen de las Cláusulas

* Doctor en Derecho de la Universidad Carlos III de Madrid. Abogado y especialista en Derecho Comercial de la Universidad Externado de Colombia. Magíster en Derecho de la Empresa del Centro Internacional de Formación Financiera y la Universidad de Alcalá. Ha sido consultor experto de empresas y organismos de cooperación en derecho corporativo, derecho tributario y fiscalidad internacional, docente y conferencista en universidades colombianas y extranjeras. Actualmente es docente-investigador del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia y magistrado auxiliar del Consejo de Estado.

** Abogada de la Universidad Externado de Colombia. Especialista en derecho tributario y en derecho comercial de la Universidad Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario. Socia fundadora de la firma de abogados SanintRivas. Cuenta con amplia experiencia en derecho tributario corporativo y en precios de transferencia. Docente y conferencista en Colombia y el extranjero. Actualmente es docente-investigadora del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia.

Generales Antiabuso en Colombia. II. Elementos de las cláusulas y doctrinas antiabuso. A. Elementos esenciales. B. Tests. C. Las normas generales antiabuso en diferentes países. III. Facultades de las administraciones tributarias en aplicación de una Cláusula General Antiabuso. Conclusiones. Bibliografía.

INTRODUCCIÓN

Este texto tiene como propósito introducir el presente libro, planteando cuáles son los límites de la planeación fiscal y las competencias con que cuenta la Administración para enfrentar aquellos supuestos de evasión, elusión y abuso y, a partir de ello, perfilar el ámbito de aplicación de las cláusulas generales antiabuso (en adelante, CGA), sus elementos y efectos. El trabajo se desarrollará acudiendo a una metodología comparativa de los ordenamientos seleccionados y de una revisión bibliográfica, cuyo alcance será el de delimitar de forma genérica los parámetros de una correcta planeación fiscal y destacar los límites que una CGA puede imponer en ese proceso. Añádase que el capítulo no se circunscribe a una jurisdicción en particular, sino que por el contrario pretende aproximarse de forma dogmática a la problemática de la planeación fiscal mediante el uso del derecho comparado y la doctrina.

I. LAS COMPETENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FRENTE A LA PLANEACIÓN FISCAL

A. Planeación fiscal como deber de los administradores de las empresas y el límite de la transparencia

La planeación fiscal es un objetivo lícito y una manifestación de la autonomía privada (derecho a la libertad) en

la configuración de los hechos económicos con relevancia tributaria. De hecho, los administradores de las sociedades y empresas tienen el deber de optimizar su carga tributaria para maximizar el valor de la empresa y los derechos de los accionistas¹. Por ello, las decisiones que tomen deben ser medidas en el contexto de los riesgos que impliquen a corto o mediano plazo y el impacto que puede tener el desconocimiento de la transacción por los impuestos dejados de pagar, las sanciones, los intereses y otros riesgos de carácter reputacional.

La obtención de ventajas tributarias impacta los principios de justicia tributaria, igualdad y capacidad económica, puesto que, como dijo el Tribunal Constitucional Español, “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar” (STC 110/1984, fundamento jurídico 3.º), con lo cual da cuenta de la disyuntiva de la política fiscal que muchas veces debe ponderar el *ability to pay* con el *ability to tax*, dado que, como destaca Ruiz Almendral², los principios del derecho tributario chocan contra fenómenos tales como la competencia fiscal internacional y los límites internacionales y comunitarios en torno a las libertades fundamentales en el marco del derecho de la Unión Europea.

El Estado tiene el deber de exigir los impuestos acordes con la capacidad contributiva, pero este mandato del constituyente está dirigido al legislador, puesto que la capacidad económica “no es derecho condensado” y si se exigiera directamente al contribuyente sería contrario

1 Vid. Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935).

2 RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA. *El fraude a la ley tributaria a examen*. Thomson Aranzadi, 2006, p. 25.

al principio de reserva de ley y legalidad, así como al de seguridad jurídica, pues haría imprevisible el resultado de la obligación tributaria³.

Bajo esas dos ópticas, es claro que la planeación fiscal no sólo es legal sino también necesaria, pero tiene límites que deben ser observados con especial detalle. El deber de un buen hombre de negocios está en evaluar razonadamente el impacto tributario, propender a su reducción dentro de los límites de la ley, sin causar contingencias que puedan afectar en el futuro a la empresa y a sus propietarios.

A tal efecto, y siguiendo las categorías descritas por Marín Benítez (2013), la planeación fiscal no puede aprovecharse de las lagunas de conocimiento⁴ mediante la acción o inacción del contribuyente, pues ello será un ocultamiento de hechos que puede ser calificado de simulación o de incumplimiento de los deberes de declarar correctamente o informar datos propios o de terceros. En general, el aprovechamiento o la generación de lagunas de conocimiento para la administración implica incurrir en delitos y sanciones, y además puede ser descubierto por medio del intercambio de información que se encuentra cada vez más extendido a escala mundial. En últimas, aprovecharse de las lagunas de conocimiento implica evadir la norma tributaria, y esto en muchas legislaciones resulta penalizado.

Cuando una estrategia de planeación supera el test de transparencia en la información y parte de no ocultar los

3 MARÍN BENÍTEZ, GLORIA. *¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*, Lex Nova, 2013, pp. 69 y ss.

4 Aquella sobre la cual el juzgador o el aplicador del derecho no tiene certeza sobre los hechos (por ejemplo, en un contrato simulado o la omisión de presentación de la declaración tributaria).

hechos, se supera un primer eslabón que aleja, aunque no elimina, la posibilidad de incurrir en delitos y sanciones. Dicha prueba debe tener en consideración que no existen operaciones simuladas, ficticias o encubrimientos de hechos con relevancia tributaria.

B. Planeación fiscal y su raíz: las faltas de neutralidad y de consistencia

Parte de la planeación fiscal se origina en las deficiencias del ordenamiento tributario. Por ello, Marín Benítez afirma que la causa de estas estrategias surge por las faltas de neutralidad, que generan vías menos gravadas expresas o tácitas, y las faltas de consistencia que permiten arbitrajes puros, normales o internacionales⁵.

Las vías menos gravadas expresas son aquellas en las que cada camino tiene una regulación claramente aplicable, como ocurre en el caso de las acciones que se emiten con un valor que incluye prima en colocación de acciones, y no como aportes sociales. En tal caso, a efectos del impuesto de registro departamental, en Colombia la tarifa es actualmente de cerca de 0,3% en el primer caso y de 0,7% en el segundo (p. ej., art. 195 del Estatuto de Rentas de Cundinamarca).

En una vía menos gravada tácita existe una regulación precisa para un camino, pero el otro queda por fuera de dicha regulación. Piénsese en el caso de la venta del derecho de usufructo sobre un bien corporal mueble, que a efectos del IVA no constituirá una venta propiamente por

5 MARÍN BENÍTEZ, GLORIA. *¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*, Lex Nova, 2013, p. 50.

no tratarse de un título traslativo de dominio (art. 420 Estatuto Tributario, ET).

Por su parte, las faltas de consistencia del sistema tributario permiten un arbitraje por parte del contribuyente. Un ejemplo de esta causa es la legislación del establecimiento permanente antes de la Ley de Financiamiento (Ley 1943 de 2018). Hasta su promulgación, se solía entender que estos centros de imputación de rentas eran gravables por sus ingresos de fuente nacional, y no por los ingresos de fuente extranjera. Sin embargo, sí podían deducir los gastos que les resultaran atribuibles. Ello podía llevar a que los contribuyentes suscribieran contratos de derivados financieros que tenían una asimetría en la cual, si generaban un ingreso, este sería no gravado, y si generaban una pérdida o costos, estos sí podrían deducirse.

El arbitraje suele ser más común cuando interactúan dos o más sistemas impositivos, dado que, en esos casos, la causación y la tributación pueden resultar asimétricas. De hecho, la Acción 2 del Plan BEPS (por las siglas en inglés de Base Erosion and Profit Shifting) ofrece varios ejemplos de tales inconsistencias. Quizá el ejemplo más ilustrativo es el de los supuestos de deducción y no inclusión de una renta en el caso de instrumentos financieros híbridos. En estos casos, un instrumento es calificado bajo la legislación de la entidad pagadora como un instrumento financiero que implica la posibilidad de deducir los intereses, mientras que bajo la legislación del estado de residencia del receptor del ingreso se considera una renta de una participación social sujeta al régimen de exención de los dividendos⁶.

6 MARÍN BENÍTEZ, GLORIA. *¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*, Lex Nova, 2013, pp. 60 y ss.

C. Tentativa de elusión y el alcance de la interpretación

Ante el aprovechamiento de las faltas de neutralidad y de consistencia que pueda tener un contribuyente, es posible que la mera interpretación de las normas permita evitar el ahorro tributario. En tales casos se trata de tentativas de elusión de la norma más gravosa o captación de los presupuestos de hecho de las disposiciones más favorables, que finalmente no logran su cometido, dado que, a partir de uno de los “sentidos posibles de las palabras” del enunciado, se cierra la puerta a la obtención de la ventaja fiscal, bien sea porque el sistema, la historia o la finalidad del precepto así lo avalan⁷.

Generalmente, las vías menos gravadas expresas no pueden ser atacadas por medio de interpretación porque hay regla expresa y su entendimiento debe ser uniforme. Sin embargo, si los contenidos lingüísticos o conceptos no permiten expandirse para cubrir una vía menos gravada tácita o dar una única respuesta a una situación de arbitraje, hay elusión o captación. De lo contrario, habrá una tentativa que puede solucionarse por medio de interpretaciones que han de ser generalizables.

La correcta calificación de los hechos económicos puede impedir una elusión o captación. Por ello, es menester descartar las calificaciones formales como modo de planeación fiscal, dado que el nombre o calificación dada por el contribuyente sin profundizar las características del negocio no impide a la Administración aplicar el derecho sobre los negocios finalmente celebrados y ejecutados por

7 Sobre el particular, *vid.* RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA. *El fraude a la ley tributaria a examen*. Thomson Aranzadi, 2006, pp. 25 y ss. Explora los límites de la interpretación, BÁEZ MORENO, ANDRÉS. *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*, Thomson Aranzadi, 2009, pp. 76 y ss.

las partes. A estos efectos, resulta ilustrativa la reciente sentencia del Consejo de Estado (expediente 22390, 16 de julio de 2020, C. P. Julio Roberto Piza) que indicó:

[...] la administración tributaria tiene la potestad de calificar los hechos económicos, para efectos estrictamente fiscales, prescindiendo del nomen y forma de los contratos que hayan pactado las partes, para atribuir los efectos tributarios que correspondan a la transacción efectivamente ejecutada, teniendo en cuenta las obligaciones pactadas y las pruebas de su ejecución. El contribuyente tiene la carga de defender la realidad contractual para asignar los efectos fiscales pretendidos.

Así, la calificación de los hechos económicos debe ser sustancial, en el sentido de revisar las prestaciones, el alcance de la transacción y su ejecución, para calificarla propiamente.

Ante las tentativas de elusión o captación, la mera interpretación y calificación es suficiente y no requiere norma expresa que dé competencia a las administraciones tributarias, pues la facultad de fiscalización implica claramente estas prerrogativas⁸.

D. Lagunas normativas y normas y doctrinas antiabuso

Frente a las lagunas normativas que surgen en aquellos casos en que existe una vía menos gravada o un arbitraje que no es posible de solucionar por vía interpretativa, las formas de integración del derecho podrían ser aplicables. Sin embargo, la reserva de ley tributaria y la configuración

8 PIZA RODRÍGUEZ, JULIO ROBERTO. "La función de fiscalización tributaria en Colombia", *Revista de Derecho Fiscal*, n.º 7, dic. 2014.

expresa de una vía gravada imponen que lo que queda por fuera está desgravado, por lo que realmente no habría una laguna normativa.

Así, la analogía encuentra fundados límites para ser aplicada ante esquemas de planeación fiscal que se aprovechan de las incoherencias del sistema. Particularmente, no es un instrumento que pueda servir cuando la vía menos gravada tácita se refiere al ámbito material del hecho generador. Tampoco sirve para vías menos gravadas expresas o captaciones de beneficios fiscales porque no hay laguna, hay norma y esta se estaría vulnerando⁹.

La utilización de principios generales del derecho, como lo son el fraude de ley o la prohibición de abuso del derecho, no son soluciones efectivas contra los esquemas de planeación fiscal, dado que por su propia definición son indeterminados y de ser aplicados generarían una afectación a los principios de reserva de ley y seguridad jurídica. A pesar de ello, a lo largo y ancho del globo los principios generales del derecho han dado lugar al surgimiento de doctrinas o jurisprudencia antiabuso que a la postre se han convertido en límites a la planeación fiscal.

Ahora bien, el legislador puede crear normas especiales antiabuso que ataquen la falta de neutralidad o de consistencia concreta, para lo cual incluirán presupuestos de hecho que podrían ser objeto a su vez de elusión o captación. De esta forma, se suele admitir que, si bien son soluciones que salvaguardan de mejor modo la seguridad jurídica, tienen límites e implican riesgos de crear puertos seguros (*safe harbours*).

9 MARÍN BENÍTEZ, GLORIA. *¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*, Lex Nova, 2013, pp. 338 y ss.

También, el titular del poder tributario puede crear normas generales antiabuso. La doctrina debate si cuando el legislador regula esos preceptos está otorgando una competencia a las administraciones o restringiendo la aplicación que estas puedan dar a las doctrinas antiabuso. Esta asignación debe hacerse si se cuenta con apoyo político, recurso humano capacitado y con experiencia y si tiene un objetivo claramente trazado¹⁰. Además, se debe precisar cómo se aplica el procedimiento, prever si las autoridades locales pueden aplicarla, si puede utilizarse en el contexto de convenios internacionales¹¹ y normas comunitarias y, en general, anticiparse a los problemas más comunes que plantean estas normas. Por ejemplo, se debe regular su ámbito de aplicación: ¿cobija todos los impuestos nacionales? ¿También los territoriales? Y, para los que no comprenda, ¿pueden seguirse aplicando las doctrinas antiabuso?

Bien dice Roseblatt que, si no se incluye una cláusula general antiabuso, las doctrinas surgen, como lo ha demostrado la historia en muchos países. Allí, el uso de esos principios que provienen del derecho civil se vuelve confuso al aplicarse en materia tributaria. Incluso, si la norma no es clara o es compleja de aplicar, puede darse el fenómeno de “fraude ley al fraude de ley”¹² o, si se quiere, un abuso del derecho sobre la norma antiabuso.

10 ROSENBLATT, PAULO. *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries*, Wolters Kluwer, 2014.

11 Por más que las normas internas pretendan salvar la compatibilidad entre los convenios y las cláusulas antiabuso, ese asunto escapa a su competencia.

12 Frase acuñada por Palao Taboada. Vid. RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA. *El fraude a la ley tributaria a examen*, Thomson Aranzadi, 2006, pp. 25 y ss. ROSENBLATT, PAULO. *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries*, Wolters Kluwer, 2014.

E. Origen de las Cláusulas Generales Antiabuso en Colombia

Colombia, como muchos países, ha tenido un desarrollo de doctrinas o jurisprudencias antiabuso; se destacan las elaboradas por la Corte Constitucional, el Consejo de Estado y la DIAN. Hacia el año 2012, se introdujo mediante la Ley 1607 una cláusula general antiabuso que por sus requisitos y exigente procedimiento fue tildada de ineficaz¹³. Con la Ley 1819 de 2016 apareció una nueva norma antiabuso, que derogó la incorporada en 2012 y que revela una profunda inspiración en los desarrollos de la Comisión Europea¹⁴.

En efecto, las CGA han sido ampliamente analizadas en la Unión Europea. De hecho, varios de los países miembros han tenido integrada una CGA a su ordenamiento interno desde hace bastante tiempo. Los trabajos desarrollados en 2012 continuaron hasta 2016 cuando se expidió la Directiva ATAD (por las siglas en inglés de Anti-Tax Avoidance Directive), presentada por la Comisión Europea el 28 de enero de 2016 y adoptada por el Consejo Europeo de Asuntos Económicos y Financieros a mediados de ese año.

El Preámbulo de esta directiva expone que, siguiendo la publicación de la Acción 6 de BEPS, se ha considerado la alternativa de una CGA unificada que llene los vacíos domésticos de una manera uniforme; además, afirma que los contribuyentes en principio deberían estar facultados para escoger la manera más eficiente en la estructuración

13 RAMÍREZ PARDO, HÉCTOR GUSTAVO. *Cláusula general antiabuso: del análisis teórico a la aplicación práctica*, Colección de Textos de Jurisprudencia, Serie Maestría, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2016. SARMIENTO MANCIPE, PABLO MAURICIO. "Procedimiento para aplicar la cláusula general antiabuso", *Revista de Derecho Fiscal*, n.º 10, jul. 2017, pp. 135-152.

14 CASTRO ARANGO, JOSÉ MANUEL. "Análisis de la recomendación de la UE sobre planeación fiscal abusiva", *Revista Impuestos*, n.º 175, ene.-feb. 2013.

de sus negocios comerciales, y que las CGA deben incluir como genuinas las operaciones que tengan razones económicas válidas que reflejen la realidad económica (esto último está igualmente en el preámbulo, en el párrafo 2 del artículo 6 de la ATAD)¹⁵.

Ahora bien, más allá del cumplimiento de las normas domésticas de los países miembros de la Unión Europea frente a la ATAD, lo relevante para el análisis que se desarrolla en el presente libro es que la CGA colombiana de la Ley 1819 de 2016 no tomó la finalmente aprobada por el Consejo de la Unión Europea, sino una versión previa, más extensa y que introduce mayores complejidades¹⁶.

II. ELEMENTOS DE LAS CLÁUSULAS Y DOCTRINAS ANTIABUSO

Las cláusulas o doctrinas antiabuso suelen tener tres elementos:

- (i) Una operación (abusiva) que conlleva a

15 <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN>

16 Artículo 6 de la Norma general contra las prácticas abusivas. 1. A efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades, los Estados miembros no tendrán en cuenta ningún mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes. Tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte. 2. A efectos del apartado 1, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica. 3. Cuando un mecanismo o serie de mecanismos no se tenga en cuenta de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, la deuda tributaria se calculará con arreglo a la legislación nacional.

(ii) la obtención de un beneficio o ventaja tributaria, que no se hubiera obtenido si

(iii) el propósito hubiera sido de negocios o no hubiera sido única o principalmente el de obtener ese beneficio o ventaja tributaria.

Cada jurisdicción legisla y/o implementa las CGA de forma diferente; y es por eso por lo que haremos una breve mención de cómo se ha legislado e implementado las CGA en algunos países, particularmente en lo que a los mencionados elementos se refiere.

A. Elementos esenciales¹⁷

Además de las variaciones según la jurisdicción de que se trate, los elementos mencionados de las CGA deben ser amplios y en alguna medida indeterminados, para poder adecuarse a los tiempos, por lo cual es papel de la Administración y de los jueces precisar su alcance.

1. Operación (abusiva)

Antes que nada, debe haber una *operación abusiva*. Sin embargo, parece ser común a *operación* una definición amplia que incluya todo o una parte de una transacción, acuerdo, contrato o planificación (es decir que puede componerse de más de un acto o varios aspectos de varios actos); y a *abusiva*, que dicha operación sea artificiosa o inapropiada en comparación con la operación que realmente corresponde, es decir que no tenga un propósito de

17 SEILER, MARKUS. *GAARS and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, Linde Verlag, 2016. ROSENBLATT, PAULO. *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries*, Wolters Kluwer, 2014.

negocios o su propósito único o principal sea la obtención de un beneficio o ventaja tributaria.

Lo anterior nos pone de entrada en una dificultad teórica y práctica, por cuanto estamos frente a un análisis circular en el que, para concluir que estamos frente a un *abuso*, debemos encontrarnos frente a tres elementos, uno de los cuales es una operación *abusiva* y otro es el propósito distinto al de negocios, que puede ser el de obtener un beneficio o ventaja tributaria, el cual a su vez es determinante para establecer que la operación es *abusiva*.

Por su parte, en Colombia, el legislador previó en el artículo 869 del ET: “Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional”.

2. *Beneficio o ventaja tributaria*

El beneficio fiscal obtenido de la operación puede implicar una reducción o eliminación del impuesto a pagar (por vía de una deducción, devolución, compensación, crédito, disminución de la utilidad o de la base gravable, etc.) y/o un diferimiento de dicho pago, que no son consecuencia de concesiones o incentivos previstos en la legislación que hayan sido obtenidos legítimamente.

El alcance que se le dé a este concepto variará dependiendo de cada jurisdicción. En efecto, en algunos países se considera que el beneficio debe limitarse a la efectiva disminución del monto a pagar, mientras que en otros se tiene en cuenta una definición bastante más amplia.

Generalmente, la definición de beneficio incluye uno o varios de los siguientes aspectos¹⁸:

- Deducción, crédito fiscal o devolución del monto del tributo.
- Reducción, elusión o diferimiento de la ganancia.
- Reducción, diferimiento o incremento de la devolución en virtud de un convenio para evitar la doble imposición.
- Reducción de la base imponible en el ejercicio o en anteriores.

En Colombia, el artículo 869 del Estatuto Tributario indica: “Se entiende por provecho tributario la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias”.

3. Propósito

Finalmente, para estar frente a una conducta a la que le sea aplicable una CGA, aquella debe carecer de propósito de negocios o tener como propósito único o principal la obtención del beneficio o ventaja tributaria. Esto nos lleva en la mayoría de las jurisdicciones al análisis de la sustancia de la operación.

Sobre este punto, el artículo 869 del Estatuto Tributario colombiano señala: “Se entenderá que un acto o negocio jurídico es artificioso y por tanto carece de propósito

18 ROSENBLATT, PAULO. *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries*, Wolters Kluwer, 2014.

económico y/o comercial, cuando se evidencie, entre otras circunstancias, que: [...]”: (i) se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable, (ii) da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario, y (iii) cuya celebración estructuralmente correcta es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes.

A pesar de algunas palabras que confunden su entendimiento, la norma colombiana parece decir que la operación, vista de forma objetiva –independientemente de cualquier intención subjetiva–, debe tener una finalidad de ahorro de impuestos y no debe existir un propósito económico o comercial diferente de dicho ahorro. En ese sentido, se introduce un test de razonabilidad para evaluar el peso de los motivos tributarios frente a los económicos y comerciales. Pareciera que lo anterior llevaría a evaluar si uno de los principales motivos de la transacción o transacciones fue el ahorro tributario. Además, al referirse a la artificialidad, el precepto requiere evaluar si la intención del legislador fue dar el tratamiento tributario favorable a la operación bajo estudio.

B. Tests

Las CGA son una herramienta para prevenir la evasión fiscal con un espectro de aplicación más amplio que las cláusulas especiales antiabuso. En efecto, las CGA pueden aplicarse a eventos no previstos por las especiales, o con un alcance más extensivo en cuanto a sus supuestos de hecho, teniendo en cuenta que las CGA son más flexibles.

Sin embargo, dicha flexibilidad implica mayor poder y responsabilidad en las administraciones tributarias y en los jueces, por cuanto contiene la necesidad de juicios

para su aplicación en el análisis caso por caso, generando una potencial inseguridad jurídica por la dificultad de identificar no solo los efectos tributarios de las operaciones de manera previa a su realización, sino también los posibles resultados de administraciones o jueces ante dos cuestionamientos diferentes con supuestos de hecho idénticos o similares.

Es fundamental entonces, para la correcta aplicación de las CGA, la verificación de la existencia de alguno de los elementos esenciales mencionados, para lo cual algunos países dividen, por lo menos conceptualmente, los *tests*. Sin embargo, es muy común que en algún punto se unan en el análisis “circular” mencionado arriba.

El test para verificar si hubo un beneficio o ventaja tributaria “indebido” consiste en comparar mediante un ejercicio hipotético especulativo entre el efecto tributario de la alternativa por la que el contribuyente optó, frente al efecto que hubiera(n) tenido la(s) norma(s) presuntamente eludida(s). Adicionalmente, el beneficio o ventaja tributaria no puede ser una ventaja que la ley, bien sea en principios y/o objetivos, promoviera.

Ahora bien, el test objetivo del beneficio o ventaja tributaria no es suficiente para señalar que se está frente a una operación abusiva, por cuanto aquel pudo resultar de una operación comercialmente razonable, y adoptar una posición diferente impediría el flujo normal de las transacciones comerciales. Por lo anterior, hay otros tests subjetivos que buscan establecer si hay nexo causal entre la operación y el beneficio o ventaja tributaria; en otras palabras, verifican si el propósito de la conducta fue el de obtener el beneficio.

En efecto, el test del propósito pretende validar si el único, principal o uno de los principales propósitos de la transacción era obtener la ventaja tributaria.

Cuando se trata de uno de los principales propósitos, el resultado del test es casi automático en los casos de una efectiva obtención de un beneficio o ventaja tributaria, ya que la evidencia apuntaría al propósito.

Cuando se trata del propósito principal, el test es más complejo, teniendo en cuenta que deben graduarse los propósitos y determinar cuál es el principal.

Incluso en los casos en que las normas busquen el propósito “objetivo” de la transacción en lugar del propósito “subjetivo” del contribuyente, las CGA pueden estar cubiertas de incerteza, porque aquel se desarrolla a través de conceptos tales como “artificiosidad”, los cuales entrañan cierto nivel de subjetividad.

Aunque algunos indicadores inductivos de falta de sustancia económica pueden resultar útiles, por ejemplo la carencia de una utilidad antes de impuestos, riesgos de pérdida limitados o ausentes, invariabilidad de la posición financiera de las partes, las administraciones tributarias deben tener en cuenta que la presencia de alguno de estos indicadores no es suficiente porque, bajo la existencia de un propósito comercial como principal, mal podría pretenderse que el contribuyente eligiera la alternativa que más tributación contenga.

1. Las normas generales antiabuso en diferentes países

Como se dijo arriba, pueden existir cláusulas generales antiabuso y doctrinas generales antiabuso; las primeras son las estatutarias y las segundas, las judiciales. Estas últimas no se encuentran en un cuerpo normativo, sino que son desarrolladas por medio de precedentes judiciales. Las estatutarias, en cambio, están codificadas y les dan a sus principios el rango legal.

*a. Reino Unido*¹⁹⁻²⁰

En Reino Unido no hubo CGA como tal sino hasta 2013. Anteriormente, se analizaba la sustancia de las operaciones mediante el sistema de precedentes y, de ser el caso, se procedía al desconocimiento de aquellas que se estimaba atentaban contra el justo recaudo de los tributos.

Dos de los casos más relevantes en esta materia son: (i) Duke of Westminster y (ii) Ramsey, los cuales son contradictorios, como se verá a continuación.

En Duke of Westminster, los jueces señalaron que la Administración no debería, cuando las partes de una transacción ejecuten una serie de actos legales para obtener un resultado, cuestionar la operación por considerar que otra serie de actos hubieran podido ser implementados, si ello implica ineficacia desde el punto de vista estrictamente fiscal.

En Ramsay, por el contrario, se hizo una comparación entre el resultado comercial final obtenido con las transacciones y el negocio típico que de acuerdo con la legislación debió aplicarse, para proceder a aplicar el hecho generador que coincida con los resultados comerciales obtenidos luego de las operaciones.

En 2013, Reino Unido introdujo su CGA, bajo la cual debe haber un acuerdo tributario abusivo, es decir, tiene como propósito principal obtener una ventaja tributaria, que resulte en la obtención de dicha ventaja. El acuerdo tributario será abusivo si no se puede tomarlo como un curso de acción razonable frente a la norma tributaria

19 <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5/enacted>

20 https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/695255/gaar_parts_a_b_c_2018.pdf

relevante, teniendo en cuenta todas las circunstancias (*double reasonableness test*) dentro de las cuales se encuentran: (i) el objeto y propósito de la ley, (ii) la presencia de pasos “anormales” y (iii) si el acuerdo explota alguna deficiencia de la disposición fiscal.

Ahora bien, en procesos ante corte o tribunal, la autoridad tributaria a su vez tendrá también que probar la existencia de un acuerdo tributario abusivo y la justicia y razonabilidad de los ajustes propuestos. Adicionalmente, la norma trae una lista de acuerdos tributarios que se estiman abusivos, pero únicamente si es razonable asumir que el resultado no era el anticipado cuando la norma se emitió.

En todo caso, Reino Unido ha sido conocido por argumentar que una estrategia de planeación tributaria genuina es permisible. En efecto, la legislación en cuanto a CGA se soporta en unas guías sobre la materia, las cuales se van actualizando y aplicando a los diferentes periodos que cubren, e incluso en la guía más reciente se establece que hay un rango de planeación tributaria aceptable, sobre el cual la CGA no tiene aplicación²¹.

21 “B8.3 There may also be arrangements which cannot be described as abusive, but which HMRC regards as seeking to achieve some tax advantage and as falling outside the range of acceptable tax planning. The fact that the GAAR would be inapplicable in those situations does not inhibit HMRC’s right to challenge such cases, relying where appropriate on other parts of the tax code applied in line with the legal principles developed by the courts”: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/695255/gaar_parts_a_b_c_2018.pdf

*b. España*²²

El artículo 15 de la Ley General Tributaria contiene la CGA de España, en la cual los elementos esenciales son: (i) la artificiosidad de las operaciones llevadas a la forma jurídica (operación abusiva), (ii) la inexistencia de un propósito de negocio que sustente la escogencia de las formas jurídicas adoptadas (propósito), y (iii) la obtención de una consecuencia tributaria que dista del espíritu o la teleología de la ley tributaria (beneficio o ventaja tributaria)²³.

Bajo la literalidad de la ley, y de conformidad con algunos doctrinantes²⁴⁻²⁵, en España se tiende a considerar que basta con que el propósito no sea de negocio, sin que dicho propósito sea directamente el de eludir.

Finalmente, de conformidad con el artículo 206 bis de la Ley General Tributaria, el beneficio o ventaja tributaria será cualquiera de los siguientes casos:

a. La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.

b. La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.

c. La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.

d. La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a

22 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, modificada parcialmente por Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

23 GODOY MARCIANO, S. *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pp. 82 y 83.

24 GODOY MARCIANO, S. *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pp. 82 y 83.

25 PALAO TABOADA, CARLOS. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, p. 212.

compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

*c. Francia*²⁶

En Francia, la CGA se encuentra en el artículo L64 del Livre des Procédures Fiscales, la cual establece que la Administración puede descartar en derecho, como inoponibles, los actos que, en búsqueda de un beneficio, tienen por motivo principal el de eludir o atenuar las cargas fiscales del interesado, frente a las que hubieran debido ser normalmente soportadas por cuenta de su situación o actividades reales.

El alcance de lo que se entiende por operación abusiva ha sido desarrollado jurisprudencialmente en resumen como aquellas operaciones que tienen como propósito uno exclusivamente tributario y cuyo resultado es una ventaja tributaria, recurriendo a formas tales como montajes jurídicos y económicos artificiales.

26 <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000037990420&cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=20210101>
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000018004870&fastReqId=1095908484&fastPos=1>
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000020936103&fastReqId=1967009036&fastPos=1>
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000008226250&fastReqId=1727232088&fastPos=1>
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000008188296&fastReqId=2086168744&fastPos=1>

*d. Estados Unidos*²⁷

Este país no tiene una CGA. El abuso lo ha desarrollado doctrinal y jurisprudencialmente. Ahora bien, las doctrinas comúnmente aplicadas son aquellas de propósito de negocio y sustancia económica, y esta última sí fue codificada en 2010, en la Sección 7701(o) del Internal Revenue Code, estableciendo que solamente podría asumirse sustancia económica en una operación en los casos en los cuales dicha operación cambie la posición económica del contribuyente significativamente, y el contribuyente tenga un propósito sustancial (aparte de tributario) para llevarla a cabo.

*e. Canadá*²⁸

En Canadá se introdujo una CGA en 1988, en la Sección 245 del Income Tax Act, la cual establece básicamente que los efectos tributarios de una operación o serie de operaciones pueden ser invalidados cuandoquiera que obtengan una reducción, evitación o diferimiento tributario, y su propósito principal era el de obtener una ventaja tributaria.

Se debe concluir si la operación: (i) ha resultado en una ventaja tributaria, (ii) es de carácter abusivo (evento en que no pueda probarse un objeto diferente a la obtención de ventajas fiscales), y (iii) el beneficio tributario obtenido es inconsistente con el objeto, propósito o espíritu de la norma usada por el contribuyente.

27 <https://www.govinfo.gov/content/pkg/USCODE-2011-title26/pdf/USCODE-2011-title26-subtitleF-chap79-sec7701.pdf>

28 <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/ic88-2/general-anti-avoidance-rule-section-245-income-tax-act.html>

*f. India*²⁹

La CGA fue introducida en el Income Tax Act por el Finance Act 2012. Sin embargo, debido a algunas controversias al respecto, el Gobierno de India creó un comité que le sugiriera modificaciones. El comité entregó sus resultados en 2013 y algunas de las sugerencias fueron aceptadas e incorporadas por el Finance Act 2013.

India considera que una operación es abusiva cuando crea derechos y obligaciones que no se generarían por partes independientes, resulta en el mal uso o abuso de la normativa doméstica, carece de sustancia comercial, no cuenta con la buena fe del comerciante y su único objeto es obtener una ventaja fiscal.

*g. Alemania*³⁰

En la Sección 42 del Código Fiscal de Alemania se encuentra la CGA, la cual dispone que se entenderá que existe abuso cuando la forma jurídica elegida para conseguir una determinada finalidad económica no es la adecuada (operación abusiva), y por medio de ella se llega a una ventaja tributaria que no era la prevista por la ley.

Ahora bien, la presunción de abuso puede ser refutada por un contribuyente demostrando razones de negocio sólidas de la estructura particular y, en todo caso, la cláusula especial antiabuso será la aplicable, sobre la CGA, de existir para el caso específico.

29 <https://www.incometaxindia.gov.in/Budgets%20and%20Bills/2013/10701000000345842.htm>

30 https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0404

III. FACULTADES DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS EN APLICACIÓN DE UNA CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO

Generalmente, las administraciones, en virtud de una CGA, tienen la posibilidad de recharacterizar la(s) operación(es) según lo que habría ocurrido en la situación apropiada (Alemania), lo que habría ocurrido en ausencia del abusivo propósito tributario (Reino Unido) o lo que habría ocurrido en ausencia de los acuerdos (Estados Unidos)³¹. El límite respecto a lo que se recharacteriza y el impacto que pueda tener en otros tributos esa consideración, suele plantear problemas en la práctica.

En Colombia, el artículo 869 ET faculta a “recharacterizar o reconfigurar, la potestad con que cuenta la Administración Tributaria para determinar la verdadera naturaleza, forma o particularidades de una operación o serie de operaciones, distinta a la que el obligado tributario pretende presentar, y que conlleva a diferentes consecuencias tributarias”.

En Perú, indica la Norma XVI Título Preliminar del Código Fiscal que “La Sunat, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios”.

Además, cuando se trate de aplicar en el contexto de un convenio tributario o del derecho comunitario resulta problemático, como se estudiará en otro capítulo de esta obra.

Dado el poder que significa desconocer la transacción o transacciones realizadas, algunos países establecen un procedimiento garantista y con intervención de funcionarios

31 ROSENBLATT, PAULO. *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries*, Wolters Kluwer, 2014.

de alto nivel; en ocasiones, se centraliza en un oficial o en un comité especializado. Rosemblatt lo recomienda para países en vía de desarrollo por los riesgos de corrupción y de aplicación asimétrica. Dentro de ese procedimiento incluso se puede regular que la carga de la prueba de los hechos corresponde al contribuyente y la conexión entre la transacción y transacciones con el beneficio y el objeto de la norma eludida/captada a la administración³².

CONCLUSIONES

La planeación tributaria es un derecho de los contribuyentes y un deber de los administradores, cuyos límites deben ser claramente fijados por los operadores jurídicos en cada contexto normativo e histórico. En ese sentido, debe destacarse que las AT tienen numerosas herramientas para atacar las lagunas de conocimiento y ante estas suele haber sanciones y también delitos. El foro global de transparencia y los trabajos conjuntos de la OCDE con la GAFI han sentado poderosos instrumentos que desaconsejan cualquier estructura que oculte o simule hechos. Por su parte, las lagunas de reconocimiento pueden ser completadas mediante los procedimientos de interpretación y calificación de las normas.

Las lagunas normativas en algunos países han sido completadas mediante doctrinas antiabuso, mientras que en otros con cláusulas generales incorporadas por ley. En términos generales, existen tres elementos para catalogar una operación como abusiva: operación, ventaja tributaria y propósito. Estos elementos varían entre

32 ROSENBLATT, PAULO. *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries*, Wolters Kluwer, 2014.

los ordenamientos jurídicos y existen mejores y peores prácticas para su regulación.

Colombia se encuentra en una fase incipiente en la aplicación de las doctrinas y cláusulas antiabuso, por lo que este libro propende a poner en discusión el tema e iniciar un debate de cara a su construcción y socialización.

BIBLIOGRAFÍA

BÁEZ MORENO, ANDRÉS. *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*, Thomson Aranzadi, 2009, pp. 76 y ss.

CASTRO ARANGO, JOSÉ MANUEL. “Análisis de la recomendación de la UE sobre planeación fiscal abusiva”, *Revista Impuestos*, n.º 175, ene.-feb. 2013.

GODOY, MARCIANO S. *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.

MARÍN BENÍTEZ, GLORIA. “¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario”, *Lex Nova*, 2013, pp. 338 y ss.

PALAO TABOADA, CARLOS. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid, Lex Nova, 2009, p. 212.

PIZA RODRÍGUEZ, JULIO ROBERTO. “La función de fiscalización tributaria en Colombia”, *Revista de Derecho Fiscal*, n.º 7, dic. 2014.

RAMÍREZ PARDO, HÉCTOR GUSTAVO. *Cláusula general antiabuso: del análisis teórico a la aplicación práctica*, Colección de Textos de Jurisprudencia, Serie Maestría, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2016.

ROSENBLATT, PAULO. 2014. *General Anti-Avoidance Rules for Major Developing Countries*, Wolters Kluwer.

RUIZ ALMENDRAL, VIOLETA. *El fraude a la ley tributaria a examen*, Thomson Aranzadi, 2006, pp. 25 y ss.

SARMIENTO MANCIPE, PABLO MAURICIO. "Procedimiento para aplicar la cláusula general antiabuso", *Revista de Derecho Fiscal*, n.º 10, jul. 2017, pp. 135-152.

SEILER, MARKUS. *GAARS and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, Linde Verlag, 2016.

Páginas web

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/txt/html/?uri=celex:32016L1164&from=en>. Consultada el 1 de septiembre de 2020.

<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5/enacted>. Consultada el 1 de septiembre de 2020.

https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/695255/gaar_parts_a_b_c_2018.pdf. Consultada el 1 de septiembre de 2020.

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000037990420&cidTexte=legitext000006069583&dateTexte=20210101>. Consultada el 1 de septiembre de 2020.

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000018004870&fastReqId=1095908484&fastPos=1>. Consultada el 1 de septiembre de 2020.

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=CETATEXT000020936103&fastReqId=1967009036&fastPos=1>. Consultada el 1 de septiembre de 2020.

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=cetatext000008226250&fastReqId=1727232088&fastPos=1>. Consultada el 1 de septiembre de 2020.

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichJuriAdmin.do?oldAction=rechJuriAdmin&idTexte=cetatext000008188296&fastReqId=2086168744&fastPos=1>. Consultada el 1 de septiembre de 2020.

<https://www.govinfo.gov/content/pkg/USCODE-2011-title26/pdf/USCODE-2011-title26-subtitleF-chap79-sec7701.pdf>. Consultada el 1 de septiembre de 2020.

<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/ic88-2/general-anti-avoidance-rule-section-245-income-tax-act.html>. Consultada el 1 de septiembre de 2020.

<https://www.incometaxindia.gov.in/Budgets%20and%20Bills/2013/107010000000345842.htm>. Consultada el 1 de septiembre de 2020.

https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0404. Consultada el 1 de septiembre de 2020.

El origen de este libro se remonta al año 2017, cuando a partir de la preocupación, no solo académica sino ciudadana, sobre la elusión y las medidas para contrarrestarlas, se inició en el Centro Externadista de Estudios Fiscales (CEEF) un diálogo constructivo sobre los límites de la planeación fiscal, las potestades de la administración tributaria, el alcance de la reforma incorporada en Colombia por la Ley 1819 de 2016 al artículo 869 del ET, y el interés creciente de los diferentes actores por utilizar, a veces indistintamente, los conceptos de fraude fiscal, elusión fiscal, abuso del derecho, simulación y otros términos y expresiones similares.

Este libro contiene 9 capítulos que abordan inicialmente el concepto de planeación fiscal y sus límites, para centrarse luego en las cláusulas antielusión, su función, tipología en las de tipo general y especial, las relaciones entre ambas especies, las causas de la evasión fiscal, la posibilidad de aplicar las cláusulas en los impuestos territoriales o en contexto de convenios de doble imposición, los desarrollos que la Convención Multilateral para implementar las medidas del proyecto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) ha dado a estos problemas y, finalmente, las derivaciones punitivas que pueden surgir frente a conductas en fraude de ley tributaria.

