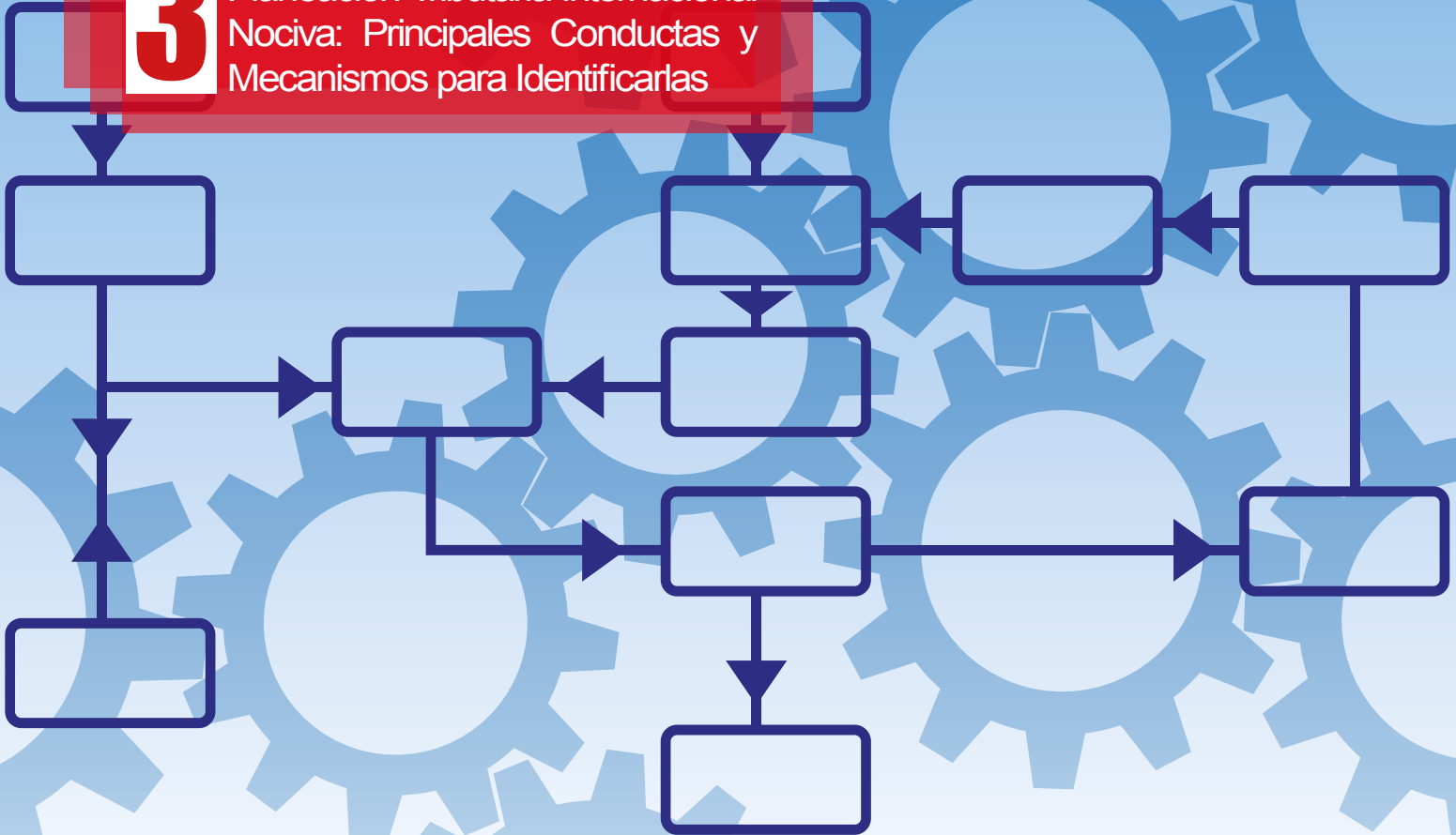


# Manual

sobre Control de la  
Planeación  
Tributaria  
Internacional

**3**

Planeación Tributaria Internacional  
Nociva: Principales Conductas y  
Mecanismos para Identificarlas



## 3.4. Abuso de normas domésticas



# Manual

sobre Control de la  
Planeación  
Tributaria  
Internacional

## **3** Planeación Tributaria Internacional Nociva: Principales Conductas y Mecanismos para Identificarlas

### **3.4. Abuso de normas domésticas**

José Manuel Castro Arango

Marzo, 2023

## **Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional**

© 2023 Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

### **ISBN:**

978-9962-722-21-2

### **Diagramación:**

Coordinación de Comunicación y Publicaciones del CIAT

### **Propiedad Intelectual**

Las opiniones expresadas son exclusivamente de los autores y no reflejan necesariamente el punto de vista del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-CIAT, su Consejo Directivo o las administraciones tributarias de sus países miembros.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), autoriza la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, conocido o por conocer, siempre que se cite adecuadamente la fuente y los titulares del Copyright. [www.ciat.org](http://www.ciat.org)

## Sobre el autor



**José Manuel  
Castro Arango**

José Manuel Castro Arango, colombiano. Doctor cum laude con mención internacional en Derecho de la Universidad Carlos III de Madrid, con magíster en Derecho y en Derecho de la Empresa de la Universidad de Alcalá de Henares, especialista en Derecho Comercial y abogado de la Universidad Externado de Colombia. Ha sido investigador visitante del IBFD y de la WU Wien. Se ha desempeñado como magistrado auxiliar del Consejo de Estado, docente investigador, litigante en derecho tributario, consultor experto de empresas y organismos de cooperación en derecho corporativo, derecho tributario y fiscalidad internacional. Actualmente es Director del Centro Externadista de Estudios Fiscales y docente-investigador del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia.

Ver: [Consulta de la producción académica.](#)



## Glosario

BEPS	Proyecto de la OCDE Contra la Erosión de la Base y el Traslado de Beneficios ( <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> )
CDI	Convenios de Doble Imposición
MCOUDE	Modelo CDI de la OCDE
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
IVA	Impuesto al Valor Agregado
PREFS	Acciones preferentes no reembolsables, no acumulativas y convertibles





## Contenido

3 Planeación Tributaria Internacional Nociva: Principales Conductas y Mecanismos para Identificarlas	11
3.4. Abuso de normas domésticas	11
3.4.1. Introducción	11
3.4.2. Diferenciando situaciones	12
3.4.2.1. Evasión fiscal	12
3.4.2.2. Simulación	13
3.4.2.3. Captación, elusión y tentativas de elusión	15
3.4.2.4. Aproximación al abuso	16
3.4.3. Casos de elusión y captación de normas internas	17
3.4.3.1. Elusión de régimen impositivo de los residentes	17
3.4.3.2. Elusión de normas de establecimiento permanente	18
3.4.3.3. Elusión mediante instrumentos financieros híbridos	18
3.4.3.4. Operaciones de endeudamiento	19
3.4.4. Mecanismos para enfrentar el abuso de la norma tributaria	20
3.4.4.1. De las cláusulas y doctrinas generales antielusión	20
3.4.4.2. Cláusulas especiales antielusión	21
3.4.4.3. Interacción entre normas especiales y generales antiabuso	22
3.4.4.4. Interacción entre normas antiabuso internas y los convenios para evitar a la doble imposición	22
3.4.5. Conclusiones	24
Referencias Bibliográficas	27



# 3 Planeación Tributaria Internacional Nociva: Principales Conductas y Mecanismos para Identificarlas

## 3.4. Abuso de normas domésticas

### 3.4.1. Introducción

La planeación fiscal internacional aprovecha las ausencias de neutralidad y las faltas de consistencia del ordenamiento de un país, o de este con otros ordenamientos jurídicos (Marín Benítez 2013). Muchas veces la neutralidad y la consistencia no es lograda por el legislador tributario ni siquiera en operaciones netamente internas, mientras que en otras oportunidades es la interacción entre ordenamientos la que genera fenómenos de doble desimposición o como se ha llamado, no sin críticas, la doble no imposición.

En este capítulo se expondrán ejemplos de estructuras y operaciones que se aprovechan de las lagunas e inconsistencias de las normas internas para obtener ahorros tributarios dentro de esquemas de planeación fiscal internacional, para posteriormente señalar herramientas que sean de utilidad para las administraciones tributarias en la lucha contra los fenómenos de evasión, tentativas de elusión y elusiones propiamente dichas (Báez Moreno 2009). Así, se hará una descripción de los medios con que cuenta la Administración para develar los hechos, interpretar y calificar las operaciones de cara a asignar las consecuencias jurídicas que le corresponden.

El análisis que se presenta a continuación es de gran relevancia para permitir identificar los elementos de la planeación fiscal y poder discernir si en esta se encuentra un aprovechamiento ilegítimo de la norma que pueda ser reconducido por la autoridad mediante la correcta interpretación de la misma o mediante la aplicación de cláusulas antiabuso. A través del estudio teórico y práctico de los esquemas de planeación abusiva es posible combatir estas prácticas que, si bien deben reconocerse como un fenómeno complejo y multiforme, incluso difícil de describir, las administraciones tributarias deben contar con la mayor información y herramientas para enfrentarlo (Merino 2002).

Este trabajo sigue una metodología descriptiva y analítica a partir de estudios teóricos y de casos prácticos reales develados por la doctrina, jurisprudencia e informes de las administraciones tributarias. No se refiere concretamente a ninguna legislación tributaria y las referencias que se harán a las normas, casos jurisprudenciales y doctrinales, no deben ser tomados de forma genérica con supuestos de planeación fiscal legítima o ilegítima, dado que esta calificación debe ser dada en cada caso concreto, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias, y el ordenamiento jurídico de cada país. En otras palabras, los casos que sean juzgados como abuso o en fraude de ley en una jurisdicción podrían ser completamente legítimos en otra.

Así, en el documento se describen las diferentes situaciones en las que las administraciones han considerado que existe evasión fiscal, la simulación, tentativa de elusión y abuso de las normas tributarias. Posteriormente, se ilustran las soluciones que actualmente permiten a las administraciones tributarias combatir este tipo de acciones, así mismo, se resalta la compatibilidad entre las normas antiabuso de los Convenios de Doble Imposición (de ahora en adelante CDI) y aquellas que se encuentran en la normativa interna de los Estados contratantes. Por último, se presentan las reflexiones finales y conclusiones del tema previamente desarrollado.

## 3.4.2. Diferenciando situaciones

### 3.4.2.1. Evasión fiscal

La evasión fiscal se produce cuando existe un incumplimiento o trasgresión directa de las disposiciones tributarias, como cuando el contribuyente no declara sus impuestos o no los paga en los plazos fijados por la norma, no expide una factura repercutiendo el Impuesto al Valor Agregado (IVA) u oculta hechos (Castro y Sanint, 2021). Generalmente este fenómeno se ataca mediante auditorías exhaustivas que recaban elementos que directa o indirectamente demuestran la existencia de los hechos que dan lugar a la imposición. Es aquí donde las reglas de la carga de la prueba, los indicios y las presunciones juegan un rol fundamental.

En primer lugar, es importante conocer las reglas de carga de la prueba de los hechos que exista en cada legislación, no sólo a nivel general sino también a nivel de los impuestos, dado que la ley puede exigir que un determinado supuesto de hecho deba ser probado por la autoridad o por el contribuyente. Como regla general incumbe a cada sujeto del procedimiento administrativo o las partes de un proceso probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen. De allí que el punto de partida será que los obligados tributarios tienen la carga de demostrar los aspectos negativos de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables, compras), pues es quien los invoca a su favor. Por el contrario, a la Administración le corresponde probar la realización del hecho generador y los aspectos positivos de la base gravable, pues es quien pretende la mayor obligación tributaria. Sin perjuicio de lo anterior, las Administraciones cuentan con potestades de verificación, de solicitar o requerir información y realizar inspecciones que impliquen deberes correlativos de colaborar por parte del obligado. En tales casos, la reticencia a informar o a colaborar suele tener previstas consecuencias negativas para el sujeto pasivo dentro del procedimiento de determinación oficial del tributo.

Dada la dificultad que enfrenta la Administración para conocer los hechos y sus detalles, es común que esta se valga de indicios para construir expedientes y soportar los actos administrativos de liquidación. Los indicios son una inferencia lógica por medio de la cual a partir de un hecho cierto, real, completo y conocido se llega a conocer otro hecho desconocido. Resulta necesario que el hecho cierto sea correctamente probado y que la conexidad con el hecho inferido sea razonable. Así, a partir de un silogismo fundado en premisas o indicios que se basan en hechos reales, precisos, concordantes y probados se puede llegar al convencimiento de la real ocurrencia de ciertos hechos.

Otra herramienta con la que cuenta la Administración para luchar contra la evasión son las presunciones y ficciones tributarias, que son técnicas que utiliza al legislador para que a partir de un hecho probado se entienda, legalmente, probado otro hecho. Aquí no es la lógica la que opera para llegar al hecho desconocido, sino que el propio legislador así lo define. Siguiendo a Marín-Barnuevo (1996), la *“presunción [jurídica] es el instituto probatorio que permite al operador jurídico considerar cierta la realización de un hecho mediante la prueba de otro hecho distinto al presupuesto fáctico de la norma cuyos efectos se pretenden, debido a la existencia de un nexo que los vincula, o al mandato contenido en una norma”*.

Para dar un ejemplo de presunción, encontramos en algunas legislaciones la renta por comparación patrimonial que opera como una presunción de la omisión de rentas capitalizadas, que no fueron declaradas. El legislador puede considerar a priori que *“sólo la renta líquida, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta pueden aumentar el patrimonio y, por ende, si el incremento patrimonial de un contribuyente entre dos periodos gravables consecutivos supera la suma de esos tres factores es porque existió un ingreso no declarado, que debe ser objeto de gravamen. De ahí que la disposición arriba indicada permita combatir la evasión fiscal, identificando la verdadera capacidad económica del contribuyente”*. (Aclaración de voto de Julio R. Piza a la sentencia de 3 de septiembre de 2020. Colombia, Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp. 21156).

En definitiva, la Administración puede verificar las operaciones y por medio de pruebas directas, indicios y presunciones rebatir los hechos, pruebas y declaraciones que el contribuyente hubiese presentado.

### 3.4.2.2. Simulación

La simulación es una figura que cuyo origen se encuentra en el derecho civil, no obstante, tiene aplicación en materia tributaria por tratarse de una cuestión de verificación de los hechos realmente acontecidos dentro del proceso de aplicación de las normas tributarias. Se caracteriza por ser un comportamiento a través del cual se utilizan soportes y medios para ocultar la verdadera naturaleza jurídica de las operaciones económicas a la administración tributaria (Gómez Cotero 2016). Incluso algunas legislaciones como la española han incluido expresamente la simulación tributaria en los siguientes términos:

#### Artículo 16 Simulación

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.
3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

Con esta regulación se aclara que es la propia Administración la competente para declarar la simulación y que no tendrá esta que acudir al procedimiento civil que corresponda para obtener un pronunciamiento judicial que así lo avale. Además, se precisa que esa declaración administrativa no se extiende a efectos jurídico-privados, aclaración que de no existir plantea un importante debate de cara a las normas no tributarias. Finalmente, debe notarse que se permite declarar la simulación de actos o actuaciones, y no solamente de negocios jurídicos como comúnmente se entiende en materia civil la simulación negocial. Sin embargo, el alcance de ese tipo de simulaciones, que serían más bien ocultaciones, resulta discutible, pues se podría pensar que comprenderían actos de apariencia ficticia de posesión, la simulación del lugar de inicio de un servicio de transporte o a la apariencia de residencia fiscal (sobre la discusión Ruiz y Zornoza 2008). En los ordenamientos que no regulan propiamente la simulación, esos actos podrían ser develados por medios probatorios para evidenciar los verdaderos hechos.

La simulación negocial supone un ocultamiento del propósito de la transacción bajo un negocio aparente, bien sea de forma relativa como cuando se celebra un negocio jurídico o se realizan actos jurídicos con la finalidad de ocultar el verdadero negocio jurídico simulado y así evitar o disminuir sus consecuencias tributarias; o de forma absoluta cuando no hay un negocio jurídico simulado que ocultar. En este caso, la actuación solamente consiste en que el administrado realiza un negocio jurídico con la intención de modificar en su beneficio la obligación tributaria.

El ejemplo paradigmático de simulación lo encontramos negocios jurídicos que se oponen a la administración con el objeto de presentar un monto por IVA descontable mayor al realmente pagado, para la disminuir la base gravable del tributo o para pedir la devolución, cuando en realidad no se han materializado las prestaciones previstas en el contrato, reflejadas en las facturas y reportadas en los deberes de información a la autoridad. Por ejemplo, el Consejo de Estado colombiano ha validado actuaciones de la autoridad en las que se desvirtuaba una factura como prueba de una operación que daba derecho de impuestos descontables:

*“puesto que la Administración está facultada para adelantar investigaciones respecto de la operación económica documentada en la factura, a fin de corroborarla o desvirtuarla. En este último evento, corresponde al contribuyente demostrar la realidad y características de la transacción cuestionada mediante los medios de prueba señalados en la ley, o, lo que es lo mismo, desvirtuar lo determinado por la Administración frente a esas operaciones.”*

*(...) En consecuencia, la eficacia de los medios probatorios aportados para ese fin dependerá «de [su] mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse» (artículo 743 del ET), que para el caso sería la inexistencia de las operaciones en cuestión, situación en la que el indicio adquiere preponderancia, dado que, si la operación económica es inexistente, por obvias razones no existirá evidencia directa que demuestre su irrealidad. De suerte que, la inexistencia de operaciones económicas, así como la simulación, debe ser acreditada mediante la prueba de otros hechos a partir de los cuales, por inferencia lógica, estas se colijan. Así, un hecho base debe estar plenamente demostrado en el proceso mediante otros medios de prueba; al paso que, dicho hecho indicador debe tener la propiedad de demostrar otro (i.e. el hecho indicado), mediante un proceso de inferencia lógica, con fundamento en reglas de la experiencia (sentencia del 19 de febrero de 2020, exp. 23296, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).*

Para el contribuyente demostrar la existencia de operaciones puede convertirse en algo complejo cuando la autoridad utiliza indicios, pero resulta ilustrativo que ese mismo tribunal ha aceptado en casos análogos al descrito, que las facturas, la contabilidad, los sistemas y procedimientos de la empresa evaluados por un perito permitieron en ese caso demostrar la existencia de las operaciones. (Colombia, Consejo de Estado, Sentencia del 27 de mayo de 2021, exp. 23330).

En el caso de la evasión y de la simulación basta con la comprobación real de hechos para sortear la comisión del fraude tributario. Como se mencionó antes, estas conductas consisten precisamente en modificar la realidad para esquivar el cumplimiento de obligaciones materiales y formales de contenido tributario. En estos casos, la calificación es el medio principal para desmentir los negocios jurídicos creados con la finalidad de manipular las obligaciones fiscales, basta la correcta demostración y calificación de los hechos para que la administración pueda determinar la realidad jurídica de la operación.

Por lo anterior, las administraciones tributarias deben tener facultades que les permitan calificar los hechos, recabar información y pruebas, exigir la colaboración del contribuyente y en caso de que este no lo haga, se impongan consecuencias negativas dentro del procedimiento.

Por último, se debe agregar que tanto la evasión fiscal como la simulación implican en muchas ocasiones la comisión de infracciones de carácter tributario y delitos.

### 3.4.2.3. Captación, elusión y tentativas de elusión

La **elusión** supone un comportamiento del contribuyente que le permite salirse del ámbito de aplicación de una norma más gravosa a nivel impositivo. Así, la disposición que impone una carga tributaria resulta rodeada por el contribuyente mediante actos, transacciones u operaciones. De igual modo se pueden producir la **captación** de los presupuestos de hecho de las normas más favorables mediante esos mismos comportamientos del obligado tributario (Castro y Sanint 2021). Piénsese en los beneficios tributarios, las minoraciones estructurales, los regímenes preferenciales o de pequeños contribuyentes, en fin, toda norma que resulte más beneficiosa para el obligado. Como punto de partida la elusión y la captación no son siempre constitutivos de abuso o fraude de ley, pues en principio tienen cobertura en una norma.

Por el contrario, el concepto de **tentativa de elusión** se refiere a aquellas situaciones en las que el administrado califica de manera errónea los hechos o interpreta la ley de manera equivocada, por lo que se encuentra fuera de la debida aplicación de la norma. En este caso, autores como Hensel (2004) han concluido que “debido a que la actuación del sujeto se encuentra fuera del marco de la ley se trata de una conducta de evasión y no de elusión”. (p.226) Un ejemplo de esto se encuentra en la sentencia del Consejo de Estado del 30 de julio de 2020 (exp. 23545) en el que se estudió la siguiente operación económica: una empresa que celebraba con los clientes un contrato de usufructo por el 70% del valor del vehículo y una promesa de contrato en el que se comprometían a comprar el vehículo en 36 meses por el restante 30%. La demandante recibía el 100% del pago del valor del vehículo una vez entregado, en un 50% por el cliente, y el otro 50% por un crédito que tomaba con una entidad financiera a quien le otorgaba una prenda sobre el vehículo. La Administración determinó que los contratos que se denominaron de usufructo, son ventas gravadas con IVA en los mencionados bimestres y el Consejo de Estado validó



esa posición al considerar que el concepto de venta es amplio e incluye: «*Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes*» (art. 421 ET).

Como se evidenció, la tentativa de elusión consiste en la incorrecta interpretación o calificación. En estos casos, es claro que la solución más acertada es la adecuada aplicación de la norma. En estos casos, resulta innecesario el desgaste de la administración tributaria de alegar y probar el abuso o fraude de ley, pues le bastará con interpretar y aplicar la norma que se pretendió eludir. De lo anterior se resalta la importancia de que la administración tributaria realice una labor exhaustiva en el análisis de la operación para así encuadrarla en la situación correcta, utilizar todos los métodos de interpretación (gramatical, teleológica y sistemática) para poder retrotraerla de manera acertada.

#### **3.4.2.4. Aproximación al abuso**

De acuerdo a la distinción propuesta entre evasión, simulación, elusión, captación, y tentativa de elusión, se puede concluir que los problemas sobre los hechos se resuelven con mecanismos probatorios, presunciones e indicios, mientras que las dificultades de las normas se deben abordar mediante interpretaciones, normas especiales y generales antielusión.

El primer mecanismo para enfrentar las tentativas de elusión, la elusión y la captación es la correcta aplicación (calificación e interpretación) de la ley de acuerdo a los hechos económicos del administrado. Usualmente en los casos como la elusión o la captación no alcanzan a ser solucionados por vía interpretativa pues el sentido posible de las palabras de las normas lo impide. No se interpreta cuando se supera el postulado gramatical, por lo cual la Administración debe abstenerse de proceder en esos casos puesto que quebrantaría el principio de legalidad que rige sus actuaciones.

Sin embargo, existe un segundo mecanismo, las reglas generales y especiales antiabuso que complementan o amplían el hecho generador a efectos de solucionar el resultado no deseado. Dicho de otro modo, frente a las verdaderas elusiones y captaciones la interpretación no permite reconducir la operación, por lo cual se debe complementar el ordenamiento jurídico para imponer consecuencias jurídicas acordes con la capacidad contributiva evidenciada en la norma eludida a situaciones fácticas que pretenden salirse de su alcance gramatical.

En principio, las normas antiabuso deben venir en la propia ley, caso en el cual se llaman normas generales antielusión; ante la ausencia de estas, pueden darse desarrollos jurisprudenciales o administrativos, caso en el que se denominan doctrinas generales antielusión (Castro y Sanint 2021). Normalmente esas normas generales antielusión presentan dificultades de aplicación y generan inseguridad jurídica, por lo cual el legislador dota a la administración también con normas especiales antiabuso que pretenden atacar un específico fenómeno elusivo.



Antes de continuar es importante destacar que como bien sostienen ZORNOZA & BÁEZ:

“incluso si ambos, simulación y abuso, comparten un elemento de falsedad este se refiere a objetos diferentes. En una operación simulada los contribuyentes mienten en lo que ha sido denominado como “hechos reales o puros” (¿fue el precio realmente pagado?; ¿La persona realmente tomó parte en esa reunión?). A diferencia, en una operación abusiva, los contribuyentes no esconden los hechos reales –en realidad quieren sus consecuencias legales- sino el propósito de la transacción que han llevado a cabo”.<sup>1</sup>

### 3.4.3. Casos de elusión y captación de normas internas

Descritos los fenómenos de elusión y captación, veamos a continuación una serie de casos concretos en que estos pueden plantear problemas de abuso de la norma tributaria. Esta última calificación, como se ha dicho, no puede hacerse de forma abstracta, sin tener en cuenta todos los hechos y circunstancias, y mucho menos desvinculada de una jurisdicción, por lo cual, el propósito de este apartado es netamente ilustrativo de los problemas de neutralidad y consistencia que pueden tener los ordenamientos jurídicos.

#### 3.4.3.1. Elusión de régimen impositivo de los residentes

Por lo general los residentes tributan por todas sus rentas de fuente nacional y extranjera, así como por sus ganancias ocasionales o de capital por la enajenación de todos sus activos, sin importar si estos se encuentran dentro del país o no. Por ello, si un contribuyente fuera a vender sus activos que han tenido una plusvalía no realizada, cambiar la residencia le permitiría evitar el nacimiento de la obligación tributaria en la jurisdicción de su residencia inicial. Si a esto se suma que el Estado donde se configura la nueva residencia no grava al sujeto por su renta mundial, solo lo hace después de pasados unos años o incluso, si no tiene un impuesto sobre las ganancias de capital, habrá una situación de ahorro tributario.

Desde la perspectiva de la Administración, lo primero que se ha de analizar es si efectivamente el contribuyente ha perdido todos los elementos de conexión con el país de residencia inicial, puesto que podríamos estar en un caso de ocultamiento de hechos, si se descubre que realmente el sujeto cumplió con los requisitos de permanencia, centro de intereses vitales o cualquier otro que prevea la ley interna. Incluso podría estarse frente a una tentativa de elusión al detectar que el contribuyente interpretó mal las reglas de permanencia y por ejemplo, que las ausencias esporádicas deben contarse como permanencia en el país.

El simple ahorro tributario no dará lugar a calificar esta situación como abusiva o en fraude de ley. En los casos de elusión de los factores de conexión por residencia, es difícil construir la aplicación de las normas antiabuso, dado que en muchas jurisdicciones estas se aplican a las transacciones u operaciones artificiosas, con lo cual, las decisiones personales y autónomas, como la de dejar de permanecer o de tener el centro de intereses vitales en una jurisdicción no encuadran fácilmente. Incluso la propia aplicación del test de motivo económico válido puede flaquear frente a la complejidad del ser humano que como individuo puede perfectamente tomar una decisión que lo afecte económicamente, pero guiada por otros intereses.

De lo anterior debe concluirse que en estos casos es labor del legislador crear normas específicas antielusión, tales como los impuestos de salida que garanticen al estado de la residencia inicial el gravamen de las plusvalías no realizadas o las cláusulas de continuidad de la residencia fiscal cuando un nacional no acredite residencia en otro país o la acredite en una jurisdicción no cooperante de baja o nula imposición.

### **3.4.3.2. Elusión de normas de establecimiento permanente**

El establecimiento permanente es un criterio de conexión que puede ser objeto de elusión fiscal mediante mecanismos que eviten el cumplimiento de sus umbrales de existencia, tal y como se ha estudiado en detalle en la Acción 7 del Plan de Acción BEPS. A los efectos de este escrito mencionaremos un caso de elusión y otro de captación del establecimiento permanente.

Las normas que regulan el establecimiento permanente señalan que los servicios de construcción sólo dan lugar a la existencia de esta figura cuando permanecen más de 6 o 12 meses. Es posible que una empresa multinacional, acuda a varias de sus filiales para fraccionar entre ellas el desarrollo de actividades, de manera que cada una de las entidades tarde menos del término previsto en la ley para que exista un establecimiento permanente.

Un caso como el descrito no es precisamente un supuesto de simulación o de ocultamiento, se trata más bien de una elusión de las normas que definen la existencia de un establecimiento permanente, por lo cual, tendremos que acudir a las normas generales antielusión, a falta de las especiales, para verificar si se cumplen los requisitos de propósito de negocios y artificiosidad, según se contemple. Aunque se pueda argumentar e interpretar que la redacción de la norma interna que contempla la definición del establecimiento permanente comprende esos supuestos, bajo el entendido de que la presencia en el país se da por una empresa multinacional, puede haber dificultades ya que en realidad son varias personas jurídicas independientes las que se encargan de cada fracción de la obra.

### **3.4.3.3. Elusión mediante instrumentos financieros híbridos**

Los instrumentos financieros híbridos pueden permitir crear escenarios de doble no imposición por cuenta de una deducción en un país de una renta que no se incluye en la base gravable de otro país. Sirva de ejemplo de lo anterior el caso estudiado por la Sentencia de la Audiencia Nacional española - Sala de lo Contencioso, 18 de Abril de 2013, Número de Recurso: 180/2010, confirmada por el Tribunal Supremo en sentencia del 10 de Julio de 2014. Allí se discutía la calificación que merecen las rentas obtenidas por una sociedad residente en España y derivadas de acciones preferentes no reembolsables, no acumulativas y convertibles (PREFS) en una sociedad residente en Australia a las cuales se les aparejaban derechos preferentes que dan lugar al pago de un monto si los requisitos y condiciones para el pago del dividendo anual por PREFS no se cumplen y que podían ser negociados de forma independiente de la acción. En Australia los títulos generaron “intereses” deducibles.

La Audiencia Nacional afirmó que los PREFS generaron intereses y que, por lo tanto, la exención prevista para los dividendos obtenidos de sociedades del exterior (art. 21.1 de la Ley de Impuesto de Sociedades) no resulta aplicable, a pesar de que el derecho mercantil informaba tanto en Australia como en España que se trataba de verdaderos dividendos y que se cumplían todos los requisitos para la procedencia de la exención prevista en la norma citada, como alegó el contribuyente.

La Audiencia Nacional no aplicó las normas generales antiabuso y entendió que se trataba de una tentativa de elusión, puesto que si bien no existe *“un conflicto entre realidad contable y realidad jurídica”* se da *“un conflicto entre denominación contractual y verdadera naturaleza jurídica”* de manera que la Sala debe calificar jurídicamente, *“a efectos de colegir que pese a que en el contrato de continua referencia la retribución derivada de la entrega de capital se le denomina “dividendo”, sin embargo su naturaleza jurídica es la de “interés”, y que mientras en el contrato se denomina al valor emitido participación preferente, su naturaleza jurídica es la de préstamo o activo financiero representativo de un endeudamiento”*.

Como se aprecia, le bastó a la Administración y a los jueces que juzgaron esta actuación, calificar correctamente la operación para verificar que se trataba de una operación de endeudamiento que generó un interés deducible en cabeza del pagador y que a efectos de España no podía tenerse como un dividendo que gozase de exención, no sólo porque no tenía esa naturaleza, contando las pruebas y características específicas del instrumento, sino porque como concluye el Tribunal Supremo, *“resulta patente la inexistencia de doble imposición, sin que, por el contrario, haya resultado acreditado que la deducción de la renta derivada de las PREFS implique la concesión de un beneficio fiscal”*.

En definitiva, se puede concluir que más allá de las propuestas de la Acción 2 del Plan de Acción BEPS, la correcta interpretación de la norma puede dar respuesta a tentativas de elusión en materia de instrumentos híbridos.

#### **3.4.3.4. Operaciones de endeudamiento**

La deducibilidad de los intereses causados por un préstamo para la adquisición de acciones genera un importante debate, dado que su uso puede dar lugar a la erosión de la base imponible de los países y puede resultar reprochable dado que el fenómeno de la asistencia financiera, que consiste en que la sociedad objetivo apoya mediante un préstamo, anticipo o garantía, la compra de sus propias acciones. Lo anterior, dado que en materia fiscal existe una preferencia por el endeudamiento que genera intereses deducibles por sobre el capital que causará dividendos que soportan económicamente el impuesto de sociedades, impidiendo la deducibilidad de gastos financieros en determinadas condiciones.

Así, es posible que dicho debate se dé sobre las normas que consagren los requisitos generales o especiales de deducibilidad, las normas precios de transferencia, las de subcapitalización o de limitación de gastos financieros, y particularmente, las normas generales antiabuso. Estas últimas suelen permitir a la autoridad recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones, que resulten artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener un provecho tributario. Es así como la administración podrá desconocer los

efectos de las operaciones de financiamiento para la adquisición de participaciones sociales, con o sin posterior fusión entre la adquirente y la adquirida, y en particular, impedir la deducibilidad de los intereses, siempre que se compruebe, en un caso concreto, los elementos constitutivos del abuso y se surta el procedimiento fijado.

Dos sentencias españolas ilustran una exitosa aplicación de las normas por parte de la Administración, pues los jueces afirmaron que no era procedente la deducción de los gastos financieros por tratarse de una operación abusiva<sup>2</sup> y que:

*«(...) no se ha simulado nada; pero no se ha demostrado que la operativa de la entidad responda a una auténtica lógica empresarial, que redunde en una real mayor eficacia; sí se ha probado en cambio la finalidad de elusión fiscal y precisamente en esto radica la esencia del fraude (...) se llevan a cabo una serie de operaciones: interposición de una sociedad holding, compra-venta de acciones y préstamo, todas ellas reales y lícitas, pero cuando todas esas operaciones, en su conjunto consideradas, no responden a una lógica empresarial, pues la compleja operativa se revela innecesaria y contraria a la eficiencia económica, de modo que no se habría llevado a cabo de no ser por la ventaja fiscal obtenida, la finalidad elusoria resulta evidente.» sentencias del 7 de febrero de 2013 (rec. N.º 172/2010, M.P: Jesús N. García Paredes) y del 5 de febrero de 2015 (rec. N.º 4075/2013, M.P: Juan Gonzalo Martínez Micó).*

En otra oportunidad el Tribunal Supremo estimó que la operación era legítima (sentencia del 26 de febrero de 2015, rec. N.º 4072/2013, M.P: Jose Antonio Montero Fernández) por cuanto *«en este caso la Administración no ha despejado las dudas existentes, pues no ha llegado a justificar y acreditar que, aún admitiendo que las consideraciones de ahorro fiscal hayan sido tenidas en cuenta por la parte demandante, las razones fiscales hayan sido las únicas determinantes para la realización de las operaciones controvertidas»*. En efecto, aquí el Tribunal entendió a partir de un informe pericial, que el apalancamiento *«resultaba idóneo ante la tardanza en el pago de las deudas por parte de la Administración y su resultado en un análisis en perspectiva temporal ha resultado incluso positivo reduciendo su costo medio ponderado de capital y mejorando el valor de la compañía y no empeorando su solvencia»*.

### **3.4.4. Mecanismos para enfrentar el abuso de la norma tributaria**

#### **3.4.4.1. De las cláusulas y doctrinas generales antielusión**

Las cláusulas generales son aquellas de contenido global que no hacen referencia a un tipo de negocio en específico y que, por lo tanto, tienen aplicación general. Suelen utilizar el principio de sustancia sobre la forma, la artificiosidad o el test de propósito de negocios.

El principio de sustancia sobre la forma implica que debe prevalecer lo que materialmente es la operación, en otras palabras, el fondo de las operaciones será lo que siempre permitirá la debida aplicación del efecto tributario previsto por el legislador. En esa misma línea, la forma de los negocios jurídicos no será tomada en cuenta, salvo que se encuentre alineada con la

sustancia del negocio mismo. Este principio podría ser utilizado para fiscalizar la creación de una sociedad de papel en una jurisdicción para la obtención de beneficios tributarios en ese territorio. En este caso, el sujeto no debe beneficiarse de disposiciones tributarias de este país así formalmente la sociedad se encuentra constituida dentro de la jurisdicción, por la falta de sustento material o sustancial para esta constitución.

El test de propósito de negocios hace referencia a un examen efectuado por la administración tributaria a través del cual se pretende conocer los propósitos que motivaron la realización de una estructura económica, forma contractual o negocio jurídico. Una vez descubierto el propósito se debe verificar si el propósito principal o uno de los principales, dependiendo de cómo se haya redactado la norma interna, era el de disminuir la carga tributaria o el de acceder a algún beneficio tributario, de ser así se activa la potestad de la administración tributaria para recalificar toda la operación y desconocer los actos que dieron lugar al fraude tributario, incluso es admisible que la administración desconozca la existencia de sociedades cuando estas sean los vehículos directos para la elusión tributaria.

Derivado de dicho test, aparece la artificiosidad que siguiendo a PALAO TABOADA (2008), significa que el negocio u operación no corresponde con la realidad económica y ha sido utilizado con la única finalidad de eludir la norma tributaria. En otras palabras, son los actos o negocios, que individualmente considerados o en su conjunto, resulten impropios para conseguir el resultado económico, así como 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.

Es imperante recalcar que la aplicación las cláusulas generales antielusión está guiada por el principio de análisis de caso a caso, según el cual no existen reglas absolutas en el test, sino que cada caso debe ser estudiado de acuerdo a las particularidades del mismo, lo que parte de la idea de que el mundo del comercio es absolutamente particular y que cada negocio de desarrolla de una manera totalmente distinta a los demás.

### **3.4.4.2. Cláusulas especiales antielusión**

Las normas antiabuso especiales son aquellas en las que el supuesto de hecho se es mucho más reducido que en las generales por lo que atienden a un evento en específico. Estas últimas, resultan eficientes tanto para el cumplimiento por parte de los contribuyentes, como de la comprobación por parte de la Administración. Otorgan mayor seguridad jurídica que las generales, y resuelven casos en los que la planeación fiscal se encuentra muy tecnicada y el contribuyente se puede eximir de la responsabilidad tributaria a través de justificaciones y expedientes probatorios preparados de antemano. Por esa razón resulta mucho más sencillo para la administración tributaria aplicar una cláusula específica anti-abuso que no solo delimite apropiadamente la conducta sino que incluya presunciones de hecho o de derecho que faciliten la actividad de la administración. En este sentido, resulta necesaria la integración de normas específicas al ordenamiento jurídico para evitar algunas conductas defraudadoras.

En cuanto a las desventajas, las reglas antiabuso especiales hacen referencia a un supuesto específico por lo que se hace necesario que el legislador este actualizado en cuanto a cuáles son las prácticas que de cuando en cuando de utilizan para eludir, siendo imprescindible que la

actividad investigativa de las administraciones tributarias en materia de fraude fiscal se refleje en constantes proyectos de reformas tributarias que incorporen ajustes a las normas especiales antiabuso o que se incluyan nuevas. En particular, porque las mismas pueden ser a su vez objeto de elusión o incluso de captación como puerto seguro por parte de los contribuyentes.

Por último, estas normas deben ser entendidas como un complemento a las normas anti-abuso de contenido general debido a que es imposible incluir todos los supuestos específicos de abuso en la ley.

### **3.4.4.3. Interacción entre normas especiales y generales antiabuso**

Se discute en la doctrina y en la jurisprudencia la relación que tienen las cláusulas generales y especiales antiabuso. En principio se asume que si la conducta del administrado puede encuadrarse dentro del supuesto de hecho de la norma antiabuso especial deberá aplicarse el principio de norma general prevalece sobre norma específica, lo que quiere decir que en estos casos se inhabilita el uso de la norma general antiabuso. En esos casos se suele hablar de los *safe harbours* o puertos seguros en los que el contribuyente ampara su situación. Por el contrario, cuando no se den las condiciones para la aplicación de la norma especial, bien sea porque se esté en una circunstancia adicional que no se incluya en la norma especial o porque hay otras circunstancias que denoten que la operación es abusiva, es posible dar aplicación a las normas anti-abuso generales. (Camilo Rodríguez 2021).

Es importante evaluar aquellos casos en los que los contribuyentes se enmarquen dentro de la cláusula especiales tomándolo como un puerto seguro, pero en el fondo la operación resulte artificiosa o sin un motivo económico válido. En esos casos será fundamental justificar que el propósito antielusivo de la norma especial es diferente al que justificaría la aplicación de la norma general.

### **3.4.4.4. Interacción entre normas antiabuso internas y los convenios para evitar a la doble imposición**

El artículo 26 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados establece el principio de *pacta sunt servanda* a través del cual se refuerza que los pactos están hechos para cumplirse, por lo tanto, se predica que un país no puede otorgar beneficios previstos en un convenio mediante la aplicación de la legislación interna. Empero, alguna parte de la doctrina y de la jurisprudencia afirma que a falta de disposiciones antiabuso en un CDI no existe incompatibilidad en la aplicación de una norma doméstica antiabuso para negar los beneficios de un convenio porque el objeto de estos tratados es repartir la potestad tributaria, mas no anulara. En cualquier caso, este asunto no es pacífico, sobre todo respecto de aquellos convenios que no incorporan el estándar mínimo antiabuso de BEPS, como se explicará.

En el borrador de Modelo CDI de la OCDE (MCOCDE) de 1963 los Comentarios no analizaban expresamente el tema de la relación entre las normas internas anti-elusión y los CDI, implícitamente se admitía que los CDI no limitaban las normas antiabuso. Sin embargo, el párr. 7 al art. 1 MCOCDE 1977 indicó que el propósito de los CDI es facilitar el comercio internacional



y la inversión, a través de la eliminación de la doble imposición y “no deben facilitar la evasión o el fraude fiscales”. En esa versión se decía que si un Estado deseaba combatir estos fenómenos debía preservar las normas internas de los límites que pudieran derivar del Tratado, y de forma contradictoria el párr. 23 de los comentarios al art. 1 señalaba que los convenios no impedían la aplicación de la cláusula anti-elusión interna.

En 1992, producto del Informe de Base Companies de 1987, se modifican los párr. 22 a 26 al art. 1 manteniendo esa misma contradicción puesto que un grupo mayoritario de los países miembros de la OCDE argumentó la tesis de la no afectación por el CDI de las normas internas antiabuso, pues estas no *“forman parte de las normas básicas contenidas en las legislaciones fiscales nacionales para determinar los hechos que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Dichas normas no se contemplan por los convenios fiscales, y por consiguiente no se ven afectadas por ellos* (párr. 23 art. 1 MCOCDE 1992). De tal manera, las normas antiabuso *“no necesitan ser confirmadas en el texto de los convenios para ser aplicables”*. (párr. 24 art. 1 MCOCDE 1992) Sin embargo, un grupo minoritario defendió la tesis de la afectación por el CDI de las normas internas antiabuso, pues entiende que *“dichas normas están sujetas a las disposiciones generales de los convenios de doble imposición, en particular cuando el propio convenio contenga disposiciones especiales para evitar el uso indebido del mismo”*. (párr. 23 art. 1 MCOCDE 1992). En cualquier caso, se decía al final que la tesis de la compatibilidad de las normas internas antiabuso estaba condicionada a que no se viole el espíritu del CDI, en particular, a que: a) *“no desconozcan la atribución de actividades y/o rentas a una sociedad con personalidad jurídica en el sentido del Convenio”*; b) no generen doble imposición cuando el contribuyente, bajo el estándar convencional, no cometa abuso del CDI; c) se apliquen sobre rentas activas reales y que no generen sospechas de elusión; y, d) la imposición sea comparable con la del país de residencia del contribuyente.

En el año 2003 los Comentarios al Modelo desarrollan dos tesis el *factual approach* y el *guiding principle*. Para los comentarios existen 2 tipos de países: a) aquellos en los cuales el abuso de un CDI es un abuso del derecho interno en virtud del cual el impuesto se exige, y; b) aquellos que consideran que el abuso del Tratado es independiente del derecho interno. Para los últimos se establece un estándar común de abuso, mientras que para los del primer tipo la OCDE aplica la doctrina del *factual approach* ya recogida por los convenios modelos de la OCDE de 1992, según la cual las normas anti-elusión son *“parte de las normas básicas nacionales establecidas por la legislación tributaria nacional para determinar los tipos de hechos que dan lugar a una deuda tributaria, dichas normas no están contempladas en los convenios tributarios y, por lo tanto, no se ven afectadas por ellos. Por lo tanto, como regla general no existirá conflicto entre las citadas normas y las disposiciones de los convenios tributarios”*. (párrs. 9.2, art. 1, vid. párr. 22.1 al art. 1 MCOCDE 2003).

Es importante tener en cuenta que el *factual approach* simplifica los tipos de normas antiabuso y si bien puede ser aplicable en aquellos casos en que la norma antiabuso permita por ejemplo declarar la simulación y ordene recalificar o reatribuir la renta a partir de los hechos que dan lugar a una obligación tributaria, no todas las normas para evitar el fraude recalifican los hechos (vid. con la discusión doctrinal CASTRO ARANGO 2016).

El principio rector (*guiding principle*) es un desarrollo doctrinal de los comentarios al Modelo OCDE de 2003 a partir de la interpretación teleológica de los tratados partiendo de que estos “*tienen como fin evitar al elusión y evasión fiscales*”, y significa que los beneficios del CDI no se aplican “*cuando uno de los principales objetivos para realizar determinadas operaciones o manejos es garantizar una posición fiscal más favorable y conseguir este tratamiento fiscal en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión*”. (párr. 5 art. 1 MCOCDE). En otras palabras, no existe obligación de conceder los beneficios de un CDI cuando se hayan hecho manejos que constituyan un uso indebido (párr. 9.4 art. 1 MCOCDE 2003). Por ello, para saber si “*interpretativamente*” ha habido abuso del CDI o si el abuso del derecho interno es también abuso del CDI, es relevante determinar un nivel o estándar de abuso convencional que pivota sobre un test de motivos económicos y de análisis de las finalidades de las disposiciones eludidas, redactado como “uno de los principales objetivos” (*a main purpose*).

Pues bien, el Proyecto BEPS en su Acción 6 abordó una década después el mismo problema que se viene estudiando y propuso incluir dentro del preámbulo de los CDI una declaración que expresamente identifique que no es un objetivo de los convenios el crear oportunidades para la no tributación o la reducción de impuestos. Al mismo tiempo, recomendó incluir normas antiabuso en los convenios que permitan limitar los beneficios a transacciones o vehículos elusivos. Es así como se propuso incluir cláusulas de limitación de beneficios y reglas específicas para evitar elusiones concretas de preceptos del tratado. Finalmente, se recomendó introducir un test del propósito principal.

Estas recomendaciones se observan incorporadas en la Convención Multilateral para Aplicar las Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de las Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios, concretamente en los artículos 6 a 11, así como en el Modelo OCDE 2017. Nótese que el proyecto BEPS propone positivizar la tesis del principio guía para que a través de su incorporación en el Preámbulo de los CDI y de las reglas de propósito principal de las transacciones puede aplicarse sin las dificultades que presenta su aplicación como una mera doctrina predicada de los tratados que no contienen un Preámbulo ni una norma antiabuso en esa línea.

La aplicación de las recomendaciones de la Acción 6 será paulatina y asincrónica, con lo cual ante la inexistencia de estas herramientas al servicio de la administración, las normas antiabuso, internas y la tesis del *factual approach* y el principio guía, desarrolladas por los Comentarios OCDE, cobran importancia.

### 3.4.5. Conclusiones

Las conductas de evasión, elusión, simulación y otras que pretenden disminuir o anular las obligaciones tributarias se encuentran limitadas por el ordenamiento jurídico por las facultades otorgadas a la Administración para comprobar los hechos, exigir la colaboración de los obligados, calificar los hechos e interpretar las normas. En ocasiones esas facultades son insuficientes porque se producen fenómenos de elusión o captación que sólo pueden ser enfrentados mediante normas o doctrinas generales antielusión, o por medio de reglas especiales antielusión.



Es relevante comprender el tipo de conducta que realiza el administrado para así mismo aplicar una solución adecuada. Si la conducta corresponde a evasión, simulación o tentativa de elusión bastara con la aplicación adecuada de la norma para solucionar el fraude tributario, pues como vimos anteriormente esta conducta se encuadra dentro de la errónea aplicación de la ley. Por el contrario, si se trata de elusión se vuelve necesaria la creación de normas antiabuso generales y especiales. Dichas normas también pueden ser objeto de fraude tributario, lo que está llamado a ser reparado a través de la aplicación sistemática de las normas e incluso de la interpretación teológica de otras disposiciones, siempre de la mano de la Administración tributaria y de sus prerrogativas.

En ese orden de ideas, para que la administración tributaria tenga la oportunidad efectiva de limitar las actuaciones abusivas, es necesario que esté dotada de facultades que le permitan cuestionar la calificación de las operaciones. Los contribuyentes pueden aprovechar la falta de actualización legislativa de una jurisdicción que no prevea normas antiabuso generales o específicas en su ordenamiento jurídico o que las prevea, pero estas resulten insuficientes o defectuosas en su diseño. Es necesario que estas facultades se ejerzan con cautela y que se mantenga una continua actualización de los funcionarios encargados de aplicarlas, quienes además deben tener la capacidad de comprender los objetivos extrafiscales de las normas y reconocer entonces cuando las planeaciones fiscales son legítimas.

Así mismo, se deben reconocer los límites que imponen los convenios de doble imposición a las facultades recalificadoras de las administraciones tributarias de los estados contratantes, sobre todo en aquellos que no incorporan los estándares antiabuso BEPS. Por ello, se señala la necesidad de actualizar los convenios a través de la Convención Multilateral para la implementación las medidas BEPS.

## Notas al final

- 1 Zornoza & Báez 2010: párr. 13.
- 2 En España denominado fraude de ley por el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963 y hoy en día llamado conflicto en la aplicación de la norma tributaria según el art. 15 de la Ley General Tributaria).

## Referencias bibliográficas

Báez Moreno, A. (2009). *Los Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre la Renta*. Pamplona: Aranzadi.

Baez Moreno, A., González-Cuéllar, M. L. y Ortiz Calle, E. (2005). Estudio Preliminar al Libro, Hensel, A. *Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons.

Castro Arango, J.M. (2016). *El concepto de dividendo en los convenios de doble imposición*. Universidad Externado de Colombia.

Castro Arango J.M. & Sanint Ruiz, L. (2020). La planeación tributaria y las facultades de la administración. Desafíos de la planificación fiscal frente a las normas antiabuso. En: Colombia. Editorial Universidad Externado de Colombia, p.19 – 47. SRT.

Chile, Servicio de Impuestos Internos. Catálogo de esquemas tributarios.

CIAT (2009). Manual de Control del Planeamiento Tributario Internacional. [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2007ManualPlaneamiento/2007\\_manual\\_planeamiento\\_tributario\\_internacional.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2007ManualPlaneamiento/2007_manual_planeamiento_tributario_internacional.pdf)

Gómez Coteró, J.J. (2016). La simulación tributaria en el Régimen Mexicano. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, núm. 75. Noviembre 2016. 21-42. [http://www.icdt.co/publicaciones/revistas/Revista75/Articulo1/PUB\\_ICDT\\_ART\\_GOMEZC.JosedeJesus\\_LasimulaciontributariaenelRegimenMexicano\\_RevistaICDT75\\_Bogota\\_16.pdf](http://www.icdt.co/publicaciones/revistas/Revista75/Articulo1/PUB_ICDT_ART_GOMEZC.JosedeJesus_LasimulaciontributariaenelRegimenMexicano_RevistaICDT75_Bogota_16.pdf)

Marín-Barnuevo, D. (1996). *Presunciones y técnicas presuntivas en Derecho Tributario*. Madrid: Mc.GrawHill.

Marín Benítez, G. (2013). *¿Es Lícita la Planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*. Pamplona: Lex Nova – Thomson Reuters.

Merino Antigüedad, J.M. (2002). *¿Es lícito pagar tributos al César?* Ed. Dykinson.

Palao Taboada, C. (2009). *La aplicación de las normas tributarias y la elusión*.

Ruiz Almendral, V., y Zornoza Pérez, J. (2008). La aplicación de las normas tributarias. Entre la ética, la política y el derecho: estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces-Barba. Madrid: Dykinson. vol. 1, pp. 1189-1246

Zornoza Pérez, J. (2010). La simulación en Derecho Tributario. Arrieta, J. Collado, M. y Zornoza, J. (Dirs.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo. I, Cizur Menor: Aranzadi. pp. 553-581.

Zornoza, J. & Báez, A. (2010). The 2003 revisions to the commentary to the OECD model on tax treaties and GAARs: a mistaken starting point: *Cuadernos de Derecho Transnacional*, vol. 2, núm. 1. Obtenida el 3 de marzo de 2011, de: <http://kusan.uc3m.es/CIAN/index.php/CDT/article/view/984> También publicado en: *Tax treaties: building bridges between law and economics*. Amsterdam: IBFD, 2010, pp. 129-158.

# Manual sobre Control de la Planeación Tributaria Internacional

## Estructura General

### 1. Introducción, Alcance y Objetivos

### 2. La Planeación Tributaria Internacional

### 3. Planeación Tributaria Internacional Nociva: Principales Conductas y Mecanismos para Identificarlas

- 3.1. Subcapitalización y otras operaciones financieras internacionales
- 3.2. Manipulación de precios de transferencia
- 3.3. Abuso de tratados
- 3.4. Abuso de normas domésticas
- 3.5. Híbridos
- 3.6. Reorganización de empresas
- 3.7. Residencia fiscal
- 3.8. Establecimiento permanente y el uso de acuerdos de comisionistas
- 3.9. Uso de estructuras legales con fines de ocultación, paraísos fiscales, y regímenes tributarios nocivos
- 3.10. Triangulación
- 3.11. Transferencia de intangibles
- 3.12. Pagos por asistencia técnica, regalías, intereses, dividendos y servicios
- 3.13. Operaciones de leasing
- 3.14. Asignación contractual indebida de riesgos
- 3.15. Fragmentación artificial de contratos
- 3.16. Generación artificial de pérdidas y asignación artificial de costos
- 3.17. Uso indebido de sociedad instrumental
- 3.18. Traslado de beneficio
- 3.19. Riesgos de cumplimiento tributario por parte de empresas que operan en la economía digital

### 4. Medidas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional

- 4.1. Normas generales anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales
- 4.2. Normas específicas anti-elusión/evasión: domésticas e internacionales

### 4.3. Normas Anti-híbridos

- 4.4. Facultades para desconocer o recharacterizar transacciones
- 4.5. Normas de transparencia fiscal internacional
- 4.6. Normas para limitar la erosión de la base imponible por medio de instrumentos financieros
- 4.7. Normas sobre precios de transferencia
- 4.8. Normas anti-paraísos fiscales
- 4.9. Medidas aplicables para contener conductas indebidas por parte de promotores tributarios
- 4.10. Mecanismos para evitar abusos en la comercialización de "Commodities" y materias primas en general
- 4.11. Medidas para contener la evasión/elusión por parte de empresas que operan en la economía digital
- 4.12. Medidas para contener el uso indebido del concepto de establecimiento permanente y la figura de comisionista

### 5. Herramientas de Contención de la Planeación Tributaria Internacional

- 5.1. Regímenes especiales de información, desarrollo y mantenimiento de bases de datos: Obligaciones informativas para contribuyentes que llevan a cabo operaciones internacionales
- 5.2. Mecanismos para identificar riesgos
- 5.3. Cooperación internacional
- 5.4. Iniciativas en materia de responsabilidad corporativa y gobierno fiscal
- 5.5. Iniciativas de cumplimiento cooperativo como mecanismo preventivo
- 5.6. Herramientas para contener abusos por parte de empresas que operan en la economía digital
- 5.7. Tributación de las criptomonedas
- 5.8. Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia

### 6. Otros Asuntos Administrativos

- 6.1. Auditoría de empresas multinacionales y empresas con operaciones internacionales

