

La obligación de revelar esquemas de planeación fiscal agresiva o abusiva en el ordenamiento colombiano¹

Disclosure of Aggressive or Abusive Tax Planning Schemes in Colombia

A obrigação de revelar esquemas de planejamento tributário agressivo ou abusivo no ordenamento jurídico colombiano

ANA MARÍA RODELO ARNEO²

Para citar este artículo / To reference this article

Autor. *Título de artículo*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 78. Mayo de 2018. At. 199.

Fecha de recepción: 1 de noviembre de 2017

Fecha de aprobación: 12 de diciembre de 2017

Página inicial: 199

Página final: 228

Resumen

En el proyecto de reforma tributaria, Colombia propuso incorporar un Régimen de Revelación Obligatoria de Esquemas de Planeación Fiscal Abusiva o Agresiva. No obstante, la plenaria del Congreso no aprobó el proyecto bajo el argumento de ser inconstitucional, ya que lesionaba bienes jurídicos protegidos por el secreto profesional. Producto de tal debate, se suscitó el análisis de las disyuntivas de los modelos de revelación propuestos en la Acción 12 del Plan BEPS con el planteado en Colombia. Como resultado, se concluyó la inconstitucionalidad de la propuesta del proyecto de reforma tributaria por violar no solo el secreto profesional, sino la libertad de empresa y el derecho a la no autoincriminación.

1 Este trabajo hace parte del proyecto de investigación "Desafíos del Derecho Tributario Internacional" del Centro Externadista de Estudios Fiscales (CEEF).

2 Artículo presentado al concurso

Palabras clave

Tax Shelters, planeación fiscal agresiva o abusiva, secreto profesional, libertad de empresa, rasgos distintivos específicos, autoincriminación.

Abstract

In the tax reform project, Colombia proposed to incorporate a Mandatory Disclosure Scheme of Abusive or Aggressive Tax Planning Schemes. However, the plenary of the Congress did not approve the project under the argument of it being unconstitutional, since it damaged legal rights protected by professional secrecy. As a result of this debate, the analysis of the disjunctures of the disclosure models proposed in Action 12 of the BEPS Plan was raised with the one proposed in Colombia. Consequently, the unconstitutionality of the proposal for the tax reform project was concluded to be violating not only professional secrecy, but also the freedom to conduct business and the right not to incriminate oneself.

Keywords

Tax Shelters, aggressive or abusive tax planning, professional secrecy, hallmarks, Company and freedom to conduct business, self-incrimination

Resumo

No projeto da Reforma Tributária, a Colômbia propôs criar um Regime de Divulgação Obrigatória de Esquemas de Planejamento Tributário Abusivo ou Agresivo. Não obstante, o plenário do Congresso não aprovou o projeto sob o argumento de ser inconstitucional, já que lesava bens jurídicos protegidos pelo sigilo profissional. Em consequência de tal debate, foi suscitada a análise das alternativas dos modelos de revelação propostos na Ação 12 do Plano BEPS com o modelo criado pela Colômbia. Como resultado, chegou-se à conclusão pela inconstitucionalidade da proposta do projeto de reforma tributária por violar não somente o sigilo profissional, mas a liberdade empresarial e o direito de não se autoincriminar.

Palavras-Chave

Tax Shelter, planejamento tributário agressivo ou abusivo, sigilo profissional, marcas, empresa e liberdade para realizar negócios, autoincriminação

Introducción

La Acción 12 del Plan BEPS tiene como objetivo principal aumentar el nivel de transparencia, a partir de la utilización de mecanismos para el intercambio de información anticipada, y así disuadir a los contribuyentes de utilizar prácticas de evasión y elusión. Por esta razón, para mejorar la asimetría de información de los esquemas de planeación tributaria, se propuso incluir este tipo de regímenes en la última reforma tributaria en Colombia. Sin embargo, en la Ley 1819 de 2016 no se adoptó ninguna recomendación relativa al diseño de normas de declaración obligatoria para estructuras de planeación fiscal agresivas o abusivas, demostrando lo difícil que resulta tomar medidas para contrarrestar los altos índices de evasión y elusión fiscal en el país. Este es un motivo suficiente para reabrir el debate sobre la Acción 12 del Plan BEPS y lograr disuadir este tipo de prácticas para un eficiente control fiscal en Colombia.

En este documento describiremos las categorías de los regímenes de declaración obligatoria, recomendados por la Acción 12 del Plan BEPS. Además, analizaremos las disyuntivas presentadas en el modelo de declaración obligatoria propuesto en el proyecto de reforma tributaria y su constitucionalidad. Así las cosas, por una parte, utilizaremos el método de derecho comparado para estudiar los enfoques adoptados en Estados Unidos y el Reino Unido. Esto, con el fin de determinar las características principales de cada categoría y compararlas con las propuestas en el proyecto de reforma. Por otra parte, partiendo del análisis del régimen planteado en Colombia, se analizará su constitucionalidad conforme a los bienes jurídicos que posiblemente se podrían llegar a lesionar: secreto profesional, libertad de empresa y el derecho a la no autoincriminación.

En este texto justificaremos que la adopción de este tipo de régimen en Colombia, bajo el enfoque y las características propuestas, no estaría acorde con las libertades consagradas en nuestra Carta Política. De lo anterior, se infiere nuestro cuestionamiento: ¿el régimen de revelación de esquemas de planeación fiscal agresiva o abusiva propuesto en el proyecto de reforma tributaria es constitucional? Bajo este contexto y conforme a los argumentos expuestos en el presente documento, se concluyó la inconstitucionalidad del régimen de revelación obligatoria propuesto en el proyecto de reforma tributaria del 2016.

1. Consideraciones generales de la Acción 12 del Plan BEPS

1.1. Sobre los Tax Shelters como antecedentes de la Acción 12 del Plan BEPS

Janet Novack fue la primera en acotar el concepto de *Tax Shelter* o *Company Tax Shelter*³ para referirse a instrumentos tributarios comercializables que se usan en la reducción de la carga tributaria de las corporaciones; también fue la primera en denunciar la falta de control a los múltiples mecanismos de evasión y elusión fiscal por parte de la administración tributaria. El artículo “The Husting of X Rated Tax Shelter”, describía cómo grandes empresas auditoras –tales como KPMG, Deloitte, PWC– realizaban contratos en los que reducían la base imponible de las grandes corporaciones a través de estructuras de planeación de evasión fiscal. Siguiendo esta línea, varios periodistas como David Cay Johnston⁴ del periódico *The New York Times*, se sumaron al esfuerzo por encontrar las fallas del sistema tributario estadounidense⁵.

El Departamento del Tesoro de Estados Unidos publicó, en julio de 1999, *The Problem of Corporate Tax Shelters*⁶, como respuesta a los numerosos artículos periodísticos que denunciaban la emergencia de la nueva industria de productos tributarios. El informe reveló que los *TS* no eran un fenómeno nuevo. Explicó, además, cómo la primera generación de los *TS* buscaba reducir la carga impositiva por medio de la participación en negocios escasamente rentables que tuvieran como objeto generar pérdidas⁷. Sin embargo, desde inicios de los noventa, la administración se estaría enfrentando a una nueva generación de *TS*, más agresiva y sofisticada que la anterior, con estructuras de planeación fiscal que incluyen fusión y escisión de sociedades, operaciones de ingeniería fiscal, traslado de beneficios en jurisdicciones no cooperantes o de nula y baja tributación (paraísos fiscales) y otros mecanismos para evadir y eludir impuestos, reduciendo la carga tributaria impuesta por el ordenamiento jurídico.

3 En adelante TS.

4 Véase en: <http://pulitzer.org/cgibin/year.pl?1841,27>

5 Ubaldo González de Frutos. *La expansión y control de los Tax Shelters en Estados Unidos*. Crónica Tributaria. No. 122. 2007. Consultar en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/articulo_122-04-Ubaldo.pdf

6 Véase en: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Report-Corporate-Tax-Shelters-1999.pdf>

7 José Manuel García Rodríguez. *Tax Shelters y fraude: detección y control de la planificación fiscal abusiva. Análisis de la experiencia Estadounidense*. Crónica Tributaria. No. 140. 2011. Consultar en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/140_Garcia.pdf

Por otra parte, a partir de los numerosos artículos periodísticos, la doctrina se ha interesado en la investigación sobre su definición y significado. Por ejemplo, Joseph Bankman afirma que:

No existe una definición única del término porque se utiliza con alcances muy distintos, desde un sentido muy amplio de “transacción estructurada con escasa o nula sustancia” a la definición estricta de las operaciones que según la ley americana deben declararse al IRS⁸.

También Michael Brostek, director de asuntos fiscales de la Government Accountability Office, definió los *TS* como “transacciones muy complicadas que profesionales tributarios sofisticados ofrecen a entidades y personas muy ricas para, explotando lagunas o defectos legales, conseguir beneficios fiscales no queridos por las normas”⁹.

Así, es posible comprender por qué la administración ha tenido tantos problemas para detectar y controlar los *TS*. Las estructuras tributarias edificadas por las compañías auditoras contenían un tipo de blindaje legal en caso de ser detectadas por la administración. Aunque la planeación tributaria siempre ha existido –las empresas siempre han buscado la manera de obtener beneficios tributarios– el problema y la novedad de los *TS* radicaba en que los esquemas de planeación eran tan agresivos que las cantidades de dinero que eludían no solo generaban un reproche por parte del Gobierno, sino también un reproche social general.

1.1.1. Partes de los Tax Shelters

Teniendo esto claro, debemos definir cuáles son las partes intervinientes en el mercado de los *TS*. Por un lado, encontramos al Promotor, aquel profesional que aprovecha los vacíos de la normatividad tributaria –y los de las normas fiscales que otorgan beneficios tributarios– para construir esquemas de planeación tributaria y poder comercializar con clientes potenciales en el mercado. El punto de quiebre para la administración radica en que, además del Promotor, en la ecuación está implicado otro jurista que se encarga de emitir un concepto sobre la legitimidad de la operación, de manera que garantice que no se está infringiendo ninguna ley fiscal. Existe, además, un tercer sujeto: la entidad a la que se le imputan las ganancias de los contribuyentes sujetos a declarar o residentes. Encontramos, adicionalmente, a los inversores de los *TS*, los clientes potenciales de los promotores que adquieren productos tributarios realizados por estos últimos.

8 Ubaldo González de Frutos. *La expansión y control de los Tax Shelters en Estados Unidos. Cronica tributaria*. No 122. 2006. Consultar en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/articulo_122-04-Ubaldo.pdf

9 *Ibid*, 11.

Ante la decisión de adquirir un producto fiscal de este tipo, debe realizarse un análisis costo-beneficio de las estructuras fiscales, ya que el riesgo de ser sancionados por la administración, en caso de ser detectados, es muy alto. En palabras de González:

En cuanto a la decisión de los inversores de adquirir un Tax Shelter hay un análisis de coste-beneficio donde pesa la baja probabilidad de ser detectado (...) “un Tax Shelter que se ofrece a una gran empresa para ahorrar 100 millones se vende por 7”¹⁰.

En vista de las dificultades de la administración para descubrir los *TS*, esta decidió, por medio de disposiciones normativas (*disclosure rules*), diseñar un sistema para crear transacciones u operaciones a declarar (*reportable transactions*), ya sea por los promotores de los *TS* o por sus usuarios. Estas se clasifican en: i) operaciones de lista (*listed transaction*); ii) las transacciones de interés; iii) las operaciones; iv) la participación de una entidad fiscalmente indiferente, esta se trata de técnicas de traslado de beneficios a entidades exentas de tributación.

1.2. ¿Qué se entiende por “planificación fiscal agresiva o abusiva”? ¿Cuál es su dificultad conceptual?

En el ámbito internacional el concepto de planificación o planeación recae en un panorama de áreas grises, debido a la falta de armonía en el Derecho Tributario Internacional. Así, desde una perspectiva lógica y semántica, “la planificación fiscal es el género de todos los comportamientos dirigidos a crear situaciones de ventaja patrimonial por la realización de actos o negocios jurídicos que se traducen en ahorro impositivo”¹¹.

Del género denominado ‘planificación fiscal’ se deriva el concepto de planificación fiscal agresiva y el concepto de planificación fiscal ilícita. El primero hace referencia a aquellas conductas que intencionalmente aprovechan los vacíos o defectos en el ordenamiento tributario. El segundo se presenta cuando esa “planificación fiscal agresiva puede en ocasiones ser sancionada con la consecuencia desfavorable de que no se desplieguen las consecuencias tributarias que se desprendían”¹².

10 *Ibid.*, 14.

11 G. Marín. El concepto de planificación fiscal agresiva en BEPS: una visión comparada con los conceptos de abuso de Derecho de la Unión y Derecho Español, en *El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios: (BEPS): G-20 OCDE y Unión Europea*, 85 -106. Pág. 86.
José M. Almudí, Jorge A. Ferreras & Pablo A. Hernández. Ed. Aranzadi, Navarra. (2017).

12 *Ibid.*, 86.

Ahora bien, la interpretación dada en doctrina de este concepto es controversial. Autores como Abelardo Delgado sostienen que «la planificación fiscal internacional» esconde una referencia al puro fraude fiscal internacional, a la ocultación de bienes o rentas¹³. Mientras que otros como Gloria Marín, afirman que «no toda planificación fiscal es agresiva, ni toda planificación fiscal agresiva es ilícita». En ese sentido, nos inclinamos más a esta segunda posición puesto que la planeación tributaria siempre ha existido. Como lo afirma Learned Hand «toda persona puede organizar sus asuntos para que sus impuestos sean lo más bajo posible» además «nadie está obligado a elegir el camino que más le convenga al tesoro»¹⁴.

1.2.1. ¿Qué es planificación fiscal agresiva o abusiva para BEPS?

Desde el 2010, la OCDE, a través de sus publicaciones, se ha enfocado en darle tratamiento a los esquemas de planeación fiscal agresiva o abusiva. A pesar de esto, en sus publicaciones la OCDE no ha definido el concepto de planificación fiscal agresiva. Sin embargo, a partir de sus publicaciones puede deducirse que:

(...) es posible determinar una base imponible previa a la erosión e identificar una soberanía fiscal con derecho preferente para gravar los beneficios trasladados a otra jurisdicción; que existe una situación previa a la acción de esa planificación fiscal agresiva que es la que se debe respetar¹⁵.

Así, para la OCDE la planificación fiscal es «aquella que produce una erosión de bases imponibles o traslado de beneficio»¹⁶. Esta definición es el fundamento de varias acciones del proyecto BEPS, las cuales permiten denotar ciertos elementos diferenciadores.

Dicho esto, el concepto de planificación fiscal tiene como rasgo fundamental su carácter internacional y, en segundo lugar, encontramos que muchas veces los ordenamientos tributarios no contienen premisas normativas claras, dando lugar a zonas legales grises difíciles de identificar. Por tal razón, «BEPS se centra en los problemas que plantea la planificación fiscal basada en defectos de consistencia que crean oportunidades de arbitraje fiscal»¹⁷. De manera que por medio de algunas acciones BEPS, la OCDE esboza ciertos rasgos de lo que puede entenderse por *planificación fiscal agresiva o abusiva*. Sin embargo, hay que señalar la dificultad conceptual en los conceptos *agresivo* o *abusivo*.

13 Abelardo Delgado. Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional. Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional. Septiembre-Octubre 2005. At. 97.

14 *Ibid.*, 86.

15 *Ibid.*, 90.

16 *Ibid.*, 90.

17 *Ibid.*, 89.

Revisemos el significado de estos conceptos. Por un lado, agresivo viene de *agressus* que, según la RAE, es un adjetivo “propio de quien actúa de manera agresiva”, actuación que se define como aquella que implica provocación o ataque. Abusivo viene del latín *abŭsus* y se define como un adjetivo que hace referencia a lo que se practica por abuso. La RAE esboza varios tipos de abusos, pero consideramos que la definición que más se acopla al concepto de planificación es el abuso del derecho: “ejercicio de un derecho en sentido contrario a su finalidad propia y con perjuicio ajeno”.

La acción BEPS, sin embargo, no ha definido de forma clara en ninguna de sus publicaciones el significado de *agresivo* o *abusivo*. En palabras de Gloria Marín:

BEPS no introduce explícitamente y con carácter general elementos definitorios de la «agresividad» más allá de la utilización de las oportunidades de arbitraje fiscal internacional que surgen de la descoordinación normativa entre distintos sistemas tributarios¹⁸.

De este modo, podemos concluir que, a pesar de que el concepto de planificación fiscal esté contenido en algunas de las acciones BEPS, no hay claridad acerca de su significado y alcance.

1.3. Contenido de la Acción

El objetivo de la Acción 12 BEPS es “formular recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas”¹⁹. Por medio de esta acción, los países integrantes de la OCDE y del G-20 invitan a los Estados que no cuenten con normas de declaración obligatoria (*Mandatory Disclosure Rules* – de ahora en adelante MDRs) a acoger un diseño de régimen de revelación para obtener de forma anticipada las estructuras de planificación fiscal agresivas o abusivas. Las recomendaciones establecen un grado de flexibilidad amplio al momento de adoptar las normas de declaración obligatoria. Esto con el fin de “establecer un justo equilibrio entre la necesidad que tiene todo país de disponer de información más completa y relevante y la carga potencial de cumplimiento que recae sobre los contribuyentes”²⁰

Con base en lo anterior, el contenido de la Acción 12 BEPS se traduce en varios interrogantes, siendo el primero: ¿quién debe declarar? Como sabemos los esquemas de planificación fiscal tienen dos partes, por un lado, el Promotor o

18 *Ibid*, 92.

19 Organisation for Economic Co-operation and Development (OCDE). *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 -2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Pág 9. Ed, OECD Publishing. (2015) Consultar en <http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>

20 *Ibid*, 9.

asesor, y por el otro, los contribuyentes o usuarios de las estructuras. La idea es que se logre identificar cuál es el sujeto obligado a declarar conforme al régimen adoptado por cada país.

En segundo lugar, nos debemos detener a analizar varios puntos relacionados a la información, lo que da origen a varios cuestionamientos: *i)* ¿qué significa una “estructura sujeta a declaración” ?; *ii)* ¿qué tipo de esquemas de planificación fiscal debe declararse de acuerdo al modelo de revelación?; *iii)* ¿qué información debe declararse?

Para responder estas preguntas, la acción fijó unos principios de diseño para la introducción de normas de declaración obligatoria. Como primera medida, se sugiere que al momento de la redacción de la norma el legislador sea claro y certero. La falta de claridad puede ocasionar altos costos fiscales a la administración tributaria, además de una rotunda renuencia al suministro de información por parte de los contribuyentes.

Adicionalmente, la administración tributaria de cada país debe ceñirse a dos fundamentos básicos para que las normas de declaración obligatoria cumplan su objetivo. Primero, es fundamental constituir un método de identificación y revisión de los esquemas de planificación fiscal abusivos o agresivos declarados, donde logre determinarse los efectos de este tipo de estructuras en la política fiscal del país y la recaudación tributaria; segundo, es importante una buena comunicación dentro de la misma administración para poder abordar los problemas que se lleguen a identificar.

1.3.1. Visión general de la declaración obligatoria y opciones para un modelo de norma de declaración obligatoria

La Acción 12 del Plan BEPS tiene como objetivo cumplir tres propósitos: *i)* obtener información anticipada sobre estructuras tributarias o de planificación fiscal potencialmente abusivas o agresivas, e identificar las personas que acuden a este tipo de mecanismos tributarios. Es decir, los promotores o asesores y los contribuyentes; *ii)* disuadir o reducir la comercialización o promoción de este tipo de esquemas de planificación tributaria; y *iii)* mitigar la oferta y demanda de las estructuras tributarias que fomentan la elusión fiscal por medio de la efectividad de las reacciones por parte de las administraciones tributarias de cada país.

Así pues, bajo los principios de diseño de la acción, los regímenes de declaración obligatoria se dividen en dos categorías: *i)* un sistema basado en la transacción u operaciones y; *ii)* un sistema basado en el Promotor. El primero adoptado por Estados Unidos (EE.UU), el segundo por el Reino Unido (UK). Con base en estas legislaciones se explicará el contenido de la Acción 12 BEPS, esto con el fin de reflejar las características de cada sistema implementado por

las legislaciones donde estos regímenes han tenido mayor relevancia. Posteriormente, en el Capítulo II realizaremos una crítica y un análisis del modelo que se quería adoptar en Colombia.

a) Sistema de transacciones u operaciones (Estados Unidos)

Este enfoque consiste en un sistema basado en la identificación de las operaciones que la administración considere que están sujetas a una declaración obligatoria; busca darle mayor importancia a los rasgos específicos de la operación tributaria. Además, cualquiera que haya obtenido algún tipo de beneficio fiscal, sea el contribuyente, o un tercero que preste ayuda significativa, tiene la obligación de declarar²¹.

Así pues, se impone el compromiso al Promotor o Asesor al contribuyente. Se entiende por Promotor o Asesor aquellos que: *i)* presten asesoramiento, asistencia o ayuda material en el diseño, comercialización, organización o la gestión de aspectos fiscales de una operación; y *ii)* presten asesoría a operaciones sujetas a declaración.

La legislación estadounidense lo define de la siguiente manera:

Un “Asesormaterial” se define como aquella persona que presta cualquier ayuda, asistencia o asesoramiento material con respecto a la organización, gestión, promoción, venta, implantación, aseguramiento o ejecución de cualquier operación sujeta a declaración y que, directa o indirectamente, obtiene unas rentas brutas superiores a los umbrales 50 000 o 250 000 USD (o 10 000 o 25 000 USD) dependiendo del tipo de contribuyente y del tipo de operación sujeta a declaración²².

Dado que este enfoque tiene una exigencia doble, es posible que surjan ciertos problemas cuando la administración tributaria depura la información por parte de la administración tributaria. Deben evaluarse los costos que generaría para el contribuyente y la administración al analizar si es una obligación “declarar independiente para cada “operación sujeta a declaración” de una estructura de elusión fiscal”²³—como lo impone la legislación canadiense—o si, por el contrario, sea mejor declarar la operación en conjunto. Sin embargo, el efecto disuasorio en este modelo es más marcado, ya que reduce la oferta por el lado del Promotor y la demanda por el lado de los usuarios de la estructura. Así, a la hora de adoptar este enfoque, tiene que sopesarse si el incremento de costos justifica los beneficios por la obtención de información anticipada.

21 *Ibid*, 33.

22 *Ibid*, 36.

23 *Ibid*, 35.

Por otra parte, la información que es obligatoria suministrarse en este enfoque se basa en un sistema de un solo paso (*single-step*). Este tiene como rasgo diferenciador la exclusión de *hallmarks*²⁴. Ahora bien, hay varias cuestiones que aclarar para que, dependiendo del objetivo principal del régimen que se pretenda adoptar, pueda obtenerse la información requerida por la Administración de Impuestos. La acción plantea los siguientes interrogantes: *i)* ¿en qué momento debe comenzar la obligación de declarar o qué hecho o acción marca el inicio de la necesidad de declarar?; *ii)* ¿en qué plazo, a contar desde ese hecho, debe presentarse la declaración?; *iii)* ¿y si debe haber plazos de declaración diferentes para promotores y contribuyentes?

A partir de que se considere Asesor material al Promotor o Asesor nace la obligación de declarar para el régimen estadounidense:

(...) la persona que presta cualquier ayuda, asistencia o asesoramiento material con respecto a la organización, promoción o puesta en práctica de cualquier operación sujeta a declaración y que, directa o indirectamente, obtiene o se espera que obtenga una renta bruta superiores a los umbrales de 50 000 USD o 250 000 USD.²⁵

Empero, en la legislación estadounidense el plazo es más prolongado, ya que el Asesormaterial tiene que presentar su declaración ante el IRS el último día del mes siguiente al cierre trimestre al que el Asesor haya presentado la operación sujeta a declaración. Adicionalmente, la acción recomienda que el plazo de declaración, cuando sea obligación del Promotor, esté sujeto a la puesta a disposición de la estructura. Mientras que si la obligación está a cargo del contribuyente se recomienda que la obligación nazca con la implementación de la estructura.

b) El Promotor (Reino Unido)

El Reino Unido se ha caracterizado por su régimen de Declaración de Estructuras de Elusión Fiscal (DOTAS²⁶). Este esquema ha proporcionado, desde el 2004, información temprana sobre estructuras de planificación fiscal agresivas o abusivas que elevan los índices de elusión fiscal y disminuyen la recaudación del fisco. Esto ha dado lugar a que el gobierno del Reino Unido replantee su política fiscal diseñando leyes encaminadas al cierre de este tipo de esquemas.

La información facilitada por el régimen DOTAS ha dado como resultado la respuesta eficaz de la administración en la intervención de los promotores, ya que

24 Los *Hallmarks* o rasgos distintivos son instrumentos para identificar las características de estructuras de planificación fiscal agresiva o abusiva.

25 *Ibid*, 36.

26 The UK Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS).

el enfoque basado en este tipo de régimen se centra más en la oferta de las estructuras de planificación fiscal agresiva que comercializa el Promotor masivamente.

La legislación británica entiende por Promotor:

(...) aquella persona que, en el curso de un negocio, es responsable del diseño, la comercialización, la organización o la gestión de una estructura o que pone esa estructura a disposición de otra persona con el fin de que esta la lleve a la práctica²⁷

En este contexto, la obligación de declarar recae o bien en el Promotor o bien en el contribuyente. Es decir, los promotores por regla general son los obligados principales para evitar que los contribuyentes revelen detalles de sus estructuras a la administración. Con todo, hay ciertas circunstancias en que el Usuario tiene la obligación de declarar:

- a) Cuando el Promotor es no residente: puesto que existen dificultades para garantizar el cumplimiento de la obligación de declarar por parte del Promotor, el Usuario debe dar los detalles de la estructura.
- b) Cuando no hay Promotor: si no existe una persona que comercialice la estructura el Usuario es quien la utiliza, por ejemplo, cuando son esquemas que se realizan en el ámbito interno de las compañías. Debe precisarse que en este tipo de eventos la planificación agresiva está sujeta a declaración solo si se ha llevado a la práctica.
- c) Cuando el Promotor se acoge al secreto profesional:

Si bien las estructuras promovidas por asesores legales recaen en el ámbito de aplicación de las normas de declaración obligatoria, la legislación existente reconoce que el secreto profesional, tal y como está reconocido en la legislación británica e irlandesa, puede impedir que el Promotor facilite la información necesaria para una declaración completa. En tal circunstancia, la obligación de declarar cae en el Usuario de la estructura. Como alternativa, el cliente puede renunciar a su derecho al secreto profesional y, de ser así, la obligación a declarar sigue correspondiendo al Promotor. El Asesor legal que se acoge al secreto profesional debe informar a los clientes de su obligación de declarar y también debe comunicar a la administración tributaria que no ha cumplido con su obligación de declarar porque se ha acogido al secreto profesional.²⁸

27 *Ibid*, 36.

28 *Ibid*, 36.

Respecto a cuál debe ser la información suministrada, este enfoque acoge el sistema de pasos múltiples (*multi-step*), el cual consiste en identificar un *hallmark*, es decir, un umbral mínimo o condición previa (*threshold tests*) para la aplicación del régimen. Este último, es el instrumento que adoptan algunos regímenes para determinar si una operación presenta rasgos distintivos (*hallmarks*) de una estructura de elusión fiscal. Los rasgos distintivos se dividen en dos categorías:

- i) Rasgos distintivos genéricos: la mayoría de rasgos genéricos están supeditados a un requisito de umbral mínimo –con excepción del régimen estadounidense– para determinar si la operación presenta características de una estructura de planificación fiscal agresiva. Por tal razón, es necesario analizar si dichos rasgos distintivos tienen los mismos efectos en caso de no existir *hallmarks*²⁹.

Ahora bien, ¿cuáles son estos rasgos?: i) Confidencialidad: la estructura se ofrece al contribuyente en condiciones de confidencialidad, imponiéndole al Usuario una limitación en la divulgación de la estructura fiscal de la operación. Lo que permite que el Asesor Promotor pueda proteger sus estructuras; ii) comisión muy elevada o contingente³⁰: “el contribuyente tiene derecho al reembolso total o parcial de la comisión si no se logra la totalidad o parte de las consecuencias fiscales pretendidas con la operación³¹”.

- ii) Rasgos distintivos específicos: estos rasgos buscan elementos concretos de una operación u operaciones concretas potencialmente agresivas o abusivas. Empero, la acción le sugiere a los países un marco modular amplio para el diseño de estos rasgos ya que, si la norma es muy específica, los contribuyentes lo pueden interpretar de una forma exegética y puede abrir la puerta a que se hagan estructuras tributarias en torno a las obligaciones de declaración.

Ahora, algunas legislaciones aplican un requisito de entrada para que se considere que la operación está sujeta a declaración. Este requisito consiste en pruebas de umbral o como lo denomina Velasco Kerguelenn, test de beneficio principal (*main benefit test*) “según el cual son reportables únicamente las transacciones cuya principal razón de ser sea obtener una ventaja tributaria³²”.

29 *Ibid.*, 44.

30 En la legislación estadounidense se describe como “protección contractual”.

31 *Ibid.*, 45.

32 Juan D. Velasco. Hacia la implementación global de mecanismos de revelación de planeaciones tributarias agresivas, en *Resultados del Plan de Acción BEPS y su aplicación en Colombia*, 225-245. Pág. 234. Ed. Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá D.C. (2016).

Entonces, un umbral puede servir para depurar la información y descartar aquellas estructuras o transacciones que sean irrelevantes. Sin embargo, el test de beneficiario principal (*main benefit test*), según la acción, fija un umbral bastante alto y esto puede conllevar a que ciertas estructuras de elusión fiscal no se declaren, puesto que no cumplen con el umbral impuesto.

La adopción de un enfoque de varios pasos o umbral identifica de forma independiente los elementos de la estructura de planificación fiscal agresiva o abusiva por referencia a un criterio común, y establece los rasgos distintivos de ciertas transacciones específicas.

Adicionalmente, la acción 12 BEPS, recomienda establecer un filtro mínimo (*De-minimis filter*) para que aquellas estructuras u operaciones de menor tamaño queden al margen de las obligaciones de declaración y así no saturar a la administración tributaria con una excesiva presentación de declaraciones. Lo que lograría una disminución en los costos tanto para la administración como para los contribuyentes.

Por otra parte, en este tipo de régimen, los rasgos distintivos genéricos se centran en las estructuras que podrían ser vendidas por un Promotor a cambio de una comisión muy elevada. En la legislación británica, el uso de una cláusula de confidencialidad puede significar que concurre el rasgo distintivo, empero, si el mecanismo es conocido en la comunidad fiscal no se cumpliría con el rasgo de la confidencialidad.

Frente al rasgo distintivo de la comisión más elevada, en este enfoque se entiende como:

“(…) Una comisión atribuible, en gran medida, a la ventaja fiscal o que está condicionada, en cualquier medida a la obtención de una ventaja fiscal. La idea en que se basa una comisión más elevada es que debe abonarse un importe que es atribuible tanto al valor del asesoramiento fiscal como al hecho de que no está disponible en ningún otro sitio. No obstante, si las consecuencias del mecanismo se entendieran y conocieran ampliamente, el cliente no estaría dispuesto a pagar más que una comisión normal.”³³

En síntesis, este enfoque adopta unos rasgos hipotéticos o subjetivos, ampliando el alcance de los rasgos genéricos “impidiendo que se eludan rasgos distintivos formulados de una forma más objetiva. Las pruebas hipotéticas también

33 Organisation for Economic Co-operation and Development (OCDE). *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 -2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Pág. 42. Ed, OECD Publishing. (2015) Consultar en <http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>

pueden ser útiles para captar estructuras de planificación fiscal que estén específicamente diseñadas para un contribuyente u operación particular.”³⁴

Al final, los dos enfoques obligan a declarar la misma información: i) identificación de los promotores y usuarios de las estructuras; ii) detalles de la disposición por la que la estructura queda sujeta a la obligación de declarar; iii) la descripción del mecanismo y el nombre por el que se le conoce; iv) las disposiciones legales en las que se basa la ventaja fiscal; v) la descripción o beneficio de la ventaja fiscal; vi) lista de clientes (si es un régimen basado en los promotores); vii) cuantía de la ventaja fiscal.

En resumen, la Acción 12 del Plan BEPS le ofrece a los Estados una gran flexibilidad al momento de adoptar alguna de las categorías de los regímenes de declaración obligatoria, ya que el enfoque que hayan de escoger dependerá de su política fiscal y de los objetivos de su administración tributaria, ya sea basado en el tipo de operaciones o en el Promotor.

2. La acción 12 del Plan Beps en el ordenamiento colombiano

2.1. Exposición de motivos y proyecto de reforma tributaria

Según la comisión de expertos para la equidad y competitividad tributaria en Colombia, los índices de evasión equivalen al 3% o 4% del PIB. Lo que genera una gran afectación al recaudo público y conduce al incumplimiento de las obligaciones a cargo del Estado Social de Derecho. Así mismo, como se afirmó en la exposición de motivos del proyecto de ley *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”* que dio origen a la Ley 1819 de 2016:

(...) los altos niveles de evasión transmiten un mensaje negativo a la sociedad sobre la capacidad de gestión que tiene la administración tributaria, lo cual incentiva el incumplimiento por parte de los contribuyentes al considerar que la administración no cuenta con la capacidad para identificar las conductas evasoras.³⁵

34 *Ibíd.*, 47.

35 Ministerio de Hacienda. Exposición de motivos del proyecto de ley *“Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”*. Pág. 39. (2016) Consultar en http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty.jsessionid=nlgraKlJkfmzuBozGpMR9L10xTaya4GFm_ig8D1ksLcE4CE_6z!!508618735?nodeId=%2FOCS%2FMIG_6012612.PDF%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased

Por tal razón, se estableció en el proyecto de reforma, como un objetivo transversal, el control de la elusión y evasión fiscal por medio de varias prácticas, entre las cuales se propuso la revelación de esquemas por medio de un régimen especial, “Régimen de Revelación Obligatoria de Esquemas de Planeación Tributaria Agresiva” en el ámbito de la tributación internacional. Como justificación, se argumentó:

Por último, se busca solucionar una de las principales dificultades que enfrentan las autoridades tributarias en la actualidad; a saber la asimetría de información respecto de los esquemas de planeación tributaria potencialmente abusivos que se presenta entre estas y los contribuyentes. Dicha asimetría representa un problema pues implica que las administraciones tributarias no cuentan con la información suficiente y necesaria para tomar medidas adecuadas y oportunas en contra de los esquemas de planeación tributaria que implican un riesgo BEPS.³⁶

Además, la aplicación de los MDRs, a diferencia de otras fuentes de información, tiene un alcance más amplio pues buscan captar a cualquier tipo de contribuyente –grande, pequeño, voluntario o no– impuesto u operación. Al igual que a los terceros, asesores o cualquier intermediario responsable del diseño e implementación de dichas estructuras.

Con base en lo anterior, el proyecto de reforma tributaria en su artículo 139 adicionó el Libro Séptimo al Estatuto Tributario el cual, en su Título I, estableció el Régimen de Revelación Obligatoria de Estrategias de Planeación Tributaria Agresiva. Y planteó como objeto (artículo 882):

(...) permitir a la DIAN conocer de manera oportuna las estrategias de planeación tributaria agresiva en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, que implican un riesgo de erosión de la base gravable o el traslado de utilidades y sus usuarios, de tal forma que la DIAN pueda, de ser el caso, proponer las medidas necesarias para desincentivar su uso.³⁷

En este punto, podemos ver que el objeto no esboza ningún rasgo de la categoría de régimen de declaración obligatoria escogido. También, deja de lado el elemento principal de las MDRs de la Acción 12 BEPS: la identificación de los promotores y usuarios que comercializan esas estructuras. Empero, es importante resaltar que se planteó como objeto uno de los propósitos de estos modelos de declaración: la necesidad de proponer medidas para desincentivar su uso. A

³⁶ *Ibid.*, 146.

³⁷ Ministerio de Hacienda. Proyecto de ley “Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”. Consultar en http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FFP_MHCP_WCC-059074%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased

partir de allí, el artículo 883 trae una lista de definiciones delimitando el significado de algunos conceptos:

1. Estrategias de planeación tributaria en materia de impuesto sobre la renta y complementarios, son aquellas:
 - a) Cuya implementación, bien sea que esta ocurra o no, tenga la potencialidad de generar, para el Usuario, una ventaja tributaria, y
 - b. Que reúnen al menos una de las características específicas previstas en el artículo 884 de este Estatuto³⁸

Hay varias cuestiones que analizar en este punto. Primero, el literal a) establece que se entenderá por estrategia de planeación tributaria aquella que genere una ventaja fiscal al Usuario, así esta no se llegue a implementar. Es decir, que si al interior de una empresa se estructura un esquema de planeación tributaria pero nunca se lleva a cabo, se considera como estrategia de planeación tributaria. En nuestra opinión, este literal va en contra con lo que plasma la acción 12 BEPS, pues esta establece que “la declaración solo se aplica a las estructuras que realmente se han llevado a la práctica”³⁹. Además, la administración se puede llegar a saturar de información incrementando los costos del régimen de declaración obligatoria.

En segundo lugar, es evidente en el literal b) que al momento de señalar como requisitos las características específicas –como se explicó en el primer capítulo– Colombia adoptó un enfoque de MDR’s basado en el Promotor. Es decir, se buscaba implementar un modelo como en el Reino Unido basado en operaciones catalogadas. Este enfoque tiene la ventaja de equilibrar los costos, la carga, la capacidad de la administración de los contribuyentes, pues al momento de aplicarlo la administración tiene una mayor flexibilidad en los criterios de implementación. Además, los rasgos distintivos específicos se centran en operaciones o elementos concretos de una operación, permitiendo que se detecten mecanismos de elusión poco habituales, que al implementarse revelarían las principales áreas de riesgo.

Por otra parte, las recomendaciones de la Acción 12 BEPS señalan que la elección y vinculación de los rasgos distintivos debe ser acorde con las prioridades de la DIAN para limitar el número de declaraciones. Así las cosas, en el artículo 884, Colombia optó por un importe o valor igual o superior de 31.000 UVT.

Sin embargo, es necesario evaluar si el importe establecido no deja de lado a ciertas operaciones que, a pesar de no cumplir el valor de 31.000 UVT sean

38 Subrayado fuera del texto original.

39 Organisation for Economic Co-operation and Development (OCDE). *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 -2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Pág. 46. Ed, OECD Publishing. (2015) Consultar en <http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm>

planeaciones fiscales agresivas. Adicionalmente, se debe precisar que a pesar de que estos rasgos cumplan con un recaudo de información efectivo, no se tienen que dejar de lado los rasgos genéricos, si quiere detectar las estructuras más utilizadas y comercializadas. En ese sentido, el artículo 884 señala como características de planeación tributaria agresiva:

1. La generación o la utilización de pérdidas fiscales cuyo valor sea igual o superior a 31.000 UVT.
2. La participación de entidades o vehículos de inversión, transparentes o no, que son residentes fiscales, en el caso de las primeras, o están constituidos en, en el caso de los segundos, de jurisdicciones cuya tasa nominal del impuesto sobre la renta sea igual o inferior al 80% de la tarifa nominal de la tarifa sobre la renta y complementarios.
3. La aplicación de alguno de los convenios de doble imposición suscritos por Colombia.
4. La presencia de pagos susceptibles de constituir una deducción para efectos tributarios, que no estarían gravados en cabeza del beneficiario efectivo de los mismos.
5. Las demás que fije el reglamento que tenga la potencialidad de erosionar la base gravable o constituir traslado de beneficios al exterior.”

En esta lista se evidencian varias falencias de la implementación del enfoque de rasgos distintivos específicos, ya que puede generar que los promotores realicen estructuras que a pesar de que no cumpla alguna de estas características, sí sea agresiva o abusiva. Por ejemplo, estructuras de arrendamiento financiero⁴⁰, estructuras de transformación de rentas⁴¹, etc.

El numeral 3 también es problemático, ya que solo con aplicar un convenio de doble imposición se incurriría en una estrategia de planeación sujeta a declaración. Lo que, en nuestra opinión, tendría graves repercusiones en materia de inversión extranjera. Además, no se debe desconocer:

(...) la incorporación de normas internas antiabuso, dirigidas a evitar que se beneficien de un CDI empresas de terceros países, constituidas con el propósito de trasladar utilidades a jurisdicciones de baja imposición, estas

40 Consiste en el arrendamiento de plantas o equipos de alto valor que primero fueron enajenados y después arrendados; o que el mecanismo del arrendamiento elimina total o principalmente el riesgo del arrendador; o en el mecanismo intervenga una parte no sujeta al impuesto sobre beneficios.

41 Son aquellas que transforman la renta en capital o donaciones para acogerse a deducciones o exenciones de impuestos, como arrendamientos financieros, las operaciones con instrumentos híbridos etc.

normas o cláusulas antielusión deben ir armonizadas con los reportes y las acciones finales del proyecto BEPS de la OCDE.⁴²

Ahora bien, el artículo 883 establece que se entenderá por ventaja tributaria aquel “ahorro tributario derivado de la implementación de la estrategia de planeación tributaria agresiva sobre el impuesto, la renta y complementarios”, y constituye una de las principales razones. El ahorro tributario es “la reducción efectiva de la carga impositiva” o “el diferimiento del pago del mismo”. Según lo anterior, es el elemento definitorio para establecer si existe una ventaja tributaria o no es la implementación, ya que a través suyo se deriva el ahorro tributario. Esto no tiene mucha coherencia con el mencionado literal a) por que sin la implementación de la estrategia no hay ahorro, es decir, no hay ventaja tributaria.

Por otra parte, el artículo 883 define a los sujetos de MDR's así:

- i) Promotor: es la persona natural o jurídica, residente fiscal colombiano, que diseña el esquema de planeación tributaria agresiva y lo pone a disposición del contribuyente.
- ii) Promotor extranjero: es la persona natural o jurídica, que no es residente fiscal colombiano, diseña el esquema de planeación tributaria agresiva y lo pone a disposición del contribuyente.
- iii) Usuario: es el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios que recibe el esquema de planeación tributaria agresiva y lo ejecuta, bien sea de manera directa o indirecta.

En estas definiciones se excluyó a: i) Promotor que se acoge al secreto profesional y no puede declarar. Caso en el que el Usuario renunciando a su derecho al secreto profesional y la obligación seguirá en cabeza del Promotor⁴³; y ii) cuando no hay Promotor y la declaración le corresponde al Usuario que la utiliza.

A continuación, las características principales del régimen adoptado en Colombia en comparación con los modelos expuestos en el primer capítulo:

42 R. Picón. *Planeación tributaria internacional y abuso en los convenios de doble imposición*. Contaduría Universidad de Antioquia. Fecha de la publicación.. Pág 116. At. 97..

43 En un apartado más adelante de este mismo capítulo se desarrollará la constitucionalidad del secreto profesional en nuestro ordenamiento.

TABLA No. 1 ⁴⁴
Comparación de los modelos de declaración obligatoria

	Reino Unido	Colombia	Estados Unidos
Alcance	Impuesto sobre la renta, impuesto sobre beneficios, impuesto sobre plusvalías, cotizaciones sociales, impuesto sobre bienes inmuebles, impuesto sobre sucesiones (para fideicomisos), impuesto anual sobre viviendas de empresas.	Impuesto sobre la renta (personas naturales) e impuesto sobre beneficios (persona jurídica), impuesto por ganancia ocasional.	Impuesto sobre la renta (personas físicas) y sobre beneficios (sociedades), impuesto sobre donaciones y sucesiones, otros impuestos federales.
¿Quién declara?	<p>Promotor o Usuario</p> <p>El Usuario debe declarar cuando la estructura está diseñada internamente, el Promotor es no residente o se aplica el derecho al secreto profesional.</p> <p>Un “Promotor” es aquella persona que, en el curso de un negocio pertinente, es responsable del diseño, la comercialización, la organización o la gestión es una estructura. Estas últimas ponen la estructura a disposición de otra persona con el fin de que la lleve a la práctica.</p>	<p>Promotor o Usuario</p> <p>El Promotor es el obligado principal. La obligación secundaria de reportar en sus declaraciones las estrategias de planeación tributaria agresiva que haya empleado en el año será por parte del Usuario cuando sea un Promotor Extranjero.</p> <p>Promotor: es la persona natural o jurídica, residente fiscal colombiano, que diseña el esquema de planeación tributaria agresiva y lo pone a disposición del contribuyente. Promotor Extranjero: es la persona natural o jurídica, que no es residente fiscal colombiano, que diseña el esquema de planeación tributaria agresiva y lo pone a disposición del contribuyente.</p>	<p>Asesor material y Contribuyente</p> <p>Un “Asesor material” es aquella persona que presta cualquier ayuda, asistencia o asesoramiento material con respecto a la organización, gestión, promoción venta, implantación, aseguramiento o ejecución de cualquier operación sujeta a declaración y que, directa o indirectamente, obtiene unas rentas brutas superiores a los umbrales 50 000 o 250 000 USD (o 10 000 o 25 000 USD) dependiendo del tipo de contribuyente y del tipo de operación sujeta a declaración.</p> <p>Adicionalmente, el contribuyente está obligado a proporcionar información detallada de la operación y sus ventajas fiscales previstas en otra declaración que se adjunta a la declaración de impuestos del contribuyente, y la primera vez que la operación es declarada a la OTSA.</p>

44 La información contenida en la tabla fue tomada del Anexo E de la Acción 12 BEPS y complementada con el proyecto de reforma tributaria.

<p>¿Qué se declara?</p>	<p>Rasgos distintivos actuales:</p> <p>Tres rasgos distintivos genéricos para captar indicios de elusión:</p> <p>i) confidencialidad; ii) comisión muy elevada; iii) producto fiscal normalizado.</p> <p>Cuatro rasgos distintivos específicos para centrarse en riesgos conocidos: (p.ej., pérdidas, arrendamientos financieros, rentas del trabajo y AETD).</p>	<p>Características específicas de las estrategias de planeación tributaria agresiva:</p> <p>La generación o la utilización de pérdidas fiscales cuyo valor sea igual o superior a 31.000 UVT.</p> <p>La participación de entidades o vehículos de inversión, transparentes o no, que son residentes fiscales, en el caso de las primeras, o están constituidos en, en el caso de los segundos, de jurisdicciones cuya tasa nominal del impuesto sobre la renta sea igual o inferior al 80% de la tarifa nominal de la tarifa sobre la renta y complementarios.</p> <p>La aplicación de alguno de los convenios de doble imposición suscritos por Colombia.</p> <p>La presencia de pagos susceptibles de constituir una deducción para efectos tributarios, que no estarían gravados en cabeza del beneficiario efectivo de los mismos.</p> <p>Las demás que fije el reglamento que tenga la potencialidad de erosionar la base gravable o constituir traslado de beneficios al exterior.</p>	<p>Una operación sujeta a declaración es la comprendida en cualquiera de las cinco categorías siguientes:</p> <p>i) operaciones catalogadas; ii) operaciones confidenciales; iii) operaciones con protección contractual iv. operaciones de pérdidas; v) operaciones de interés.</p>
<p>Declaración de detalles de las estructuras</p>	<p>Usuarios:</p> <p>Tienen que declarar la estructura indicando un número de referencia para la estructura en la declaración.</p> <p>Promotores:</p> <p>Tienen que declarar la estructura.</p> <p>Además, como regla general, los usuarios no tienen que dar detalles de la estructura a la administración tributaria británica.</p>	<p>El Promotor deberá suministrar al Usuario el NIE de las estrategias de planeación tributaria agresiva que el primero puso a disposición del segundo, con el fin de que el Usuario revele en las declaraciones tributarias correspondientes las estrategias de planeación tributaria agresiva que implementó en el año gravable que se declara.</p> <p>Esta obligación deberá cumplirse dentro de los 30 días calendario, siguientes a la fecha en que la DIAN expida al Promotor los NIE correspondientes.</p>	<p>La obligación de declarar los detalles de la estructura se impone tanto a contribuyentes como a asesores materiales.</p>

Proceso			
Régimen sancionador	Las sanciones por no presentar declaración ascienden a un máximo de 1 millón de GBP. Las sanciones si un Usuario no hace constar el uso de una estructura en la declaración varía según los incumplimientos.	El término de la firmeza de las declaraciones de renta de los promotores empezará a correr a partir de la fecha en la que el Promotor cumpla con el deber de suministro de información, previsto en este capítulo. El término de firmeza de la declaración de renta de los usuarios empezará a correr en la fecha en la que presenten la declaración de renta y suministren el NIE.	Las sanciones al Asesor material se dividen en sus obligaciones: i) sanción si no declara una operación sujeta a declaración distinta a las catalogadas; ii) sanción por no declarar operaciones catalogadas; iii) sanción por no facilitar la lista de clientes requerida por la IRS.

2.2. Debate del Proyecto de Reforma Tributaria en las plenarios del Congreso

El martes 20 de diciembre de 2016, se llevaron a cabo las ponencias del segundo debate en plenarios de Senado y Cámara del Proyecto de la Ley 178 de 2016 Cámara - 163 de 2016 Senado sobre el proyecto de reforma tributaria estructural. Con base en la Gaceta del Congreso 1164, se analizará la ponencia en relación con el Régimen de Revelación Obligatoria de Estrategias de Planeación Tributaria Agresiva:

- i) Se alude con imprecisión que “el hecho de que una transacción sea reportable, no implica necesariamente que sea abusiva o que dé lugar a elusión o evasión fiscal, en el proyecto de reforma se hace caso omiso a esa recomendación⁴⁵”; pues el modelo impone unos rasgos distintivos específicos, precisamente, estableciendo un límite entre lo que es una planeación fiscal legítima y una agresiva;
- ii) En relación con las características específicas, el ponente critica la primera de estas argumentando que:

(...) la sola generación de pérdidas fiscales o la compensación de las mismas pueda constituir una estrategia de planeación fiscal agresiva como se pretende en el proyecto de reforma tributaria, toda vez que la misma se deriva de la realidad económica de los

45 Gaceta del Congreso 1164, diciembre de 2016. Pág 31.

negocios y pareciera desincentivar la aplicación de la compensación de pérdidas fiscales que han sido expresamente reconocidas por la Ley Tributaria en desarrollo del principio de equidad.⁴⁶

Diferimos de lo anterior puesto que para delimitar la estrecha línea entre pérdidas fiscales o compensación de pérdidas con una estrategia de planeación fiscal agresiva, se estableció un importe mínimo. Así, no es posible argumentar una violación al principio de equidad.

Respecto a la segunda característica, el expositor indica la falta de criterios objetivos al establecer un límite del 80% de la tarifa nominal del impuesto sobre la renta y complementarios, además, la falta de razones por las cuales en legislaciones como Chile (50%) y Portugal (60%) estas tarifas son inferiores a las de Colombia. Y concluye diciendo que tal criterio “obedece a un capricho de la DIAN”. En este punto se debe precisar que la Acción 12 BEPS ofrece un grado de flexibilidad amplio al momento de adoptar los rasgos distintivos específicos, pues cada legislación adopta los criterios que considera necesarios conforme a las estructuras que busca detectar.

El ponente la calificó como “absurda” la tercera característica ya que:

(...) dicha disposición, además de encontrar asidero legal, no se compadece con el objeto del régimen propuesto, cual es permitir a la DIAN conocer las estrategias de planeación fiscal agresiva que implican un riesgo de erosión de la base gravable o el traslado de utilidades, pues en relación a los Convenios de Doble Imposición, es pertinente señalar que, si esta Entidad Administrativa tiene un papel activo en la negociación de los mismos, es la misma DIAN la llamada a conocer el alcance de dichos convenios mejor que los propios contribuyentes.⁴⁷

Como se expresó en párrafos anteriores, esta característica no cumple con el objetivo principal del régimen. Su implementación sería un obstáculo más para la recaudación de información, llevando a la administración a saturarse de información y de sobrecostos para depurarla.

- iii) Por último, se señala que las sanciones propuestas violan el principio de proporcionalidad “toda vez que consagra la imprescriptibilidad de la obligación tributaria prohibida por el artículo 28 de la Constitución Política”;

46 *Ibíd.*, 32.

47 *Ibíd.*, 32.

además indica que “no se presenta ningún análisis sobre las implicaciones que las operaciones señaladas como reportables pudieran llegar a tener respecto del Derecho fundamental consagrado en el artículo 33 de la Constitución Política”⁴⁸.

2.3. La constitucionalidad de la Acción 12 del Plan BEPS en Colombia

Al revisar la Acción 12 del Plan BEPS desde varias perspectivas, son evidentes los conflictos que suscita entre ciertos derechos. Para el presente trabajo solo se analizarán los dos aspectos que a nuestro parecer son transversales al intentar adoptar un modelo o régimen como los propuestos en dicha acción: la libertad económica o de empresa y el secreto profesional. Así las cosas, para poder entrar a analizar cualquier bien jurídico es necesario perfilarlo “desde la norma que lo estatuye en el orden superior, pero también a través de la interpretación sistemática de la Constitución” para poder valorar los intereses esenciales y protegidos que constituyen la característica fundamental de la protección por la Ley Superior⁴⁹.

Para empezar, se deben contextualizar los bienes jurídicos –libertad de empresa y secreto profesional– bajo el marco de un Estado Social de Derecho. Esto es, un Estado que considera la libertad de empresa o la libertad económica como libertad constitucional⁵⁰. Si esto es así, que la planeación fiscal de una empresa para reducir costos y obtener mayor utilidad es una estrategia completamente legítima, y está encasillada dentro del catálogo de libertades que posee la empresa para su ejercicio y desarrollo; dicha libertad se fundamenta en el principio *pro libertate*, fuente esencial de la Constitución, de la libertad económica y soporte de las libertades constitucionales. Sin embargo, esta libertad se encuentra restringida bajo “los límites del bien común”, según el artículo 333 de la C.P.⁵¹:

La actividad económica y la iniciativa privada son libres, dentro de los límites del bien común. Para su ejercicio, nadie podrá exigir permisos previos ni requisitos, sin autorización de la ley. La libre competencia económica es un derecho de todos que supone responsabilidades. (...).⁵²

48 Sobre la constitucionalidad de las disposiciones presentadas en el proyecto de reforma tributaria se va a hacer referencia en el apartado siguiente.

49 Magdalena Correa. Libertad de Empresa en el Estado Social de Derecho. Pág. 77. Ed. Universidad Externado de Colombia. (2009).

50 *Ibid*, 71.

51 La libertad de empresa o económica está incluida en el régimen económico y de la Hacienda Pública en el Título XII de la Constitución Política de Colombia.

52 Negrilla fuera del texto

Pero, ¿qué es el bien común?, ¿cuáles son sus límites? Según Magdalena Correa, el bien común es una:

Definición que da vida o no a la libertad en cuanto tal, que excluye todo acto de autonomía por productivo, creativo o eficiente económicamente que se quiera, en tanto en cuanto esté por fuera de lo que para el Derecho y para el Estado es el bien común.⁵³

En este sentido, conforme al modelo de declaración obligatoria propuesta en el proyecto de reforma tributaria surgen varias cuestiones. Por una parte, desde la óptica del contribuyente, y bajo los rasgos distintivos específicos presentados, ¿una planeación tributaria en la que se implemente un CDI se puede considerar abusiva? ¿El abuso es tal, que por el bien común o interés general se deba restringir la libertad de empresa del contribuyente y se obligue a revelar la estructura de planeación?

Los rasgos distintivos específicos propuestos por el gobierno sobrepasan límite de la libertad de empresa o la libertad económica. Se entiende que la función fiscalizadora del Estado es una de las prerrogativas para cumplir sus obligaciones como Estado Social de Derecho, pero tampoco puede desconocerse el sentido propio de la economía de mercado, el flujo de capitales, las leyes de oferta y demanda, etc. Todo esto bajo una planeación fiscal que, como se dijo en el primer capítulo, no necesariamente debe ser abusiva o agresiva, sino competitiva.

Es importante mencionar – como lo ha expuesto Osuna⁵⁴– que la libertad de empresa puede considerarse un derecho fundamental por conexidad. A través de un ejercicio de interpretación, la Corte ha utilizado la argumentación por conexión en varios pronunciamientos, al “relacionar un derecho casi siempre de contenido económico, social o cultural, o de naturaleza colectiva, con otro u otros, de los llamados de primera generación o con los principios y valores constitucionales, a efectos de determinar su carácter de fundamental/tutelable”.

La relación o conexidad en este caso sería con el secreto profesional. A pesar de no ser un derecho fundamental, este goza de una garantía constitucional, conforme al artículo 74 de la Constitución: “todas las personas tienen derecho a acceder a los documentos públicos salvo los casos que establezca la ley. El secreto profesional es inviolable”. La Corte Constitucional en Sentencia C-301/2012⁵⁵ lo ha definido como “un derecho – deber del profesional, pues de verse compelido a revelar lo que conoce perderá la confianza de sus clientes, su

53 *Ibid.*, 749.

54 Magdalena Correa. Libertad de Empresa en el Estado Social de Derecho. Pág. 319. Ed. Universidad Externado de Colombia. (2009).

55 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C- 301 de 2012 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt: Abril 25 de 2012).

prestigio y su fuente de sustento”. Así mismo, en la misma sentencia se alude a la conexidad con otras garantías fundamentales:

La conexión evidente entre el secreto profesional y otros derechos fundamentales fortalece, aún más, el derecho a la intimidad y el mandato de inviolabilidad de las comunicaciones privadas. En el caso de que una conversación se desarrolle bajo el marco de una ocupación que implique el depósito de confianza y la prestación de servicios personalísimos, se harán mucho más rigurosas y estrictas las exigencias jurídicas requeridas para poder ejecutar una restricción o una intervención en la privacidad. Ello es aún más evidente cuando se lleva a cabo la relación entre el abogado y su cliente, pues en este evento el secreto tendrá un vínculo inmediato y adicional con el derecho de defensa.

Sin embargo, la Corte precisa que el alcance del secreto profesional dependerá de la profesión ejercida puesto que “el secreto profesional debe ser analizado a la luz de la cercanía de la profesión con la intimidad personal y de los fines del ejercicio de la misma”⁵⁶. En efecto, la Corte se aparta del criterio de conexidad y el secreto profesional cuando se actúa como revisor fiscal, pues:

(...) una cosa es el contador que ejerce su profesión como tal, amparado (y obligado) sin duda, por el secreto profesional y otra, muy diferente, el revisor fiscal que ejerce funciones contraloras que implican el deber de denunciar conductas ilícitas o irregulares, del cual deber no puede relevarlo el hecho de que para cumplirlas cabalmente deba ser un profesional de la contabilidad.

Así, la Corte argumenta que esta distinción se fundamenta en los “intereses superiores que afectan al Estado y a la comunidad en general”. Una vez más, vuelve un viejo conocido criterio de sujeción entre la prevalencia del interés general y el particular:

(...) cuando un contador ejerce funciones de revisoría fiscal pasa de encargarse de unas gestiones privadas –en la contaduría pura y simple– sino a una tarea que trasciende la defensa de las expectativas individuales, que está llamada a velar por intereses superiores que afectan al Estado y a la comunidad en general; que no se reduce al cumplimiento de ciertos requisitos de idoneidad técnica –como los exigidos al contador profesional para que pueda desplegar la actividad que le es propia–, sino que demanda probidad y compromiso con valores sociales.

56 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C- 200 de 2012 (M.P. Jorge Ignacio Pretelt: Marzo 14 de 2012).

En suma, a pesar de que la jurisprudencia ha señalado que el secreto profesional es una garantía constitucional con sujeción por el criterio de conexión a derechos fundamentales como la intimidad, el buen nombre, la información, etc., en el caso de los asesores fiscales fundamenta la lesión de estos derechos por el interés general. Empero, esa es la única excepción en materia tributaria. Así las cosas, bajo el desarrollo jurisprudencial y doctrinal tanto los abogados como los contadores gozan de la protección del secreto profesional, en este sentido, sería inconstitucional el modelo de declaración obligatoria propuesto por el gobierno en los casos de que el Promotor fuera un abogado o un contador.

Adicionalmente, la inconstitucionalidad de los regímenes de revelación obligatoria, también se apoya en el derecho de no autoincriminación consagrado en el artículo 33 de la C.P., el cual reza: “Nadie podrá ser obligado a declarar contra sí mismo o contra su cónyuge, compañero permanente o parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil.”. Este derecho se puede analizar desde dos perspectivas: i) no se puede obligar al Promotor o contribuyente de un esquema a declararse culpable; y ii) el derecho a no declarar contra sí mismos.⁵⁷

En efecto, la información que el Promotor o contribuyente debe otorgar a la administración tributaria en virtud del régimen de declaración obligatoria propuesto en el proyecto de reforma tributaria suscitaría una lesión al derecho de no autoincriminación consagrado en nuestra carta política. Así mismo, el Tribunal Constitucional Español⁵⁸ argumenta que:

(...) atendiendo al origen y la regulación del principio de no autoinculpación, este debe limitarse a impedir la prestación de declaraciones de autoinculpación, sino que también debe conllevar la inconstitucionalidad de cualquier obligación de aportar pruebas que, cualquiera que sea su naturaleza, declaraciones, documentos, testimonios, pericias, etc., puedan resultar inculpatorias de quien las presta.

Por otra parte, la Corte Constitucional colombiana en la Sentencia C-422/2002 afirma:

(...) que más que a la naturaleza específica de los asuntos de que se trate debe atenderse como criterio preponderante, definidor del ámbito de aplicación de la regla contenida en el artículo 33 constitucional, el carácter relevante de la información en función de la protección de la garantía de no

57 J. Álvarez. El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el ámbito del derecho sancionador tributario. (La posibilidad de utilizar pruebas obtenidas en un proceso de verificación como fundamento de sanciones penales). *Crónica Tributaria*. No. 118. NO INDICA EL MES de 2006. Pág 13. Consultar en <https://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/01-Alvarez.pdf>

58 El sentido del fallo lo dio el Magistrado Antonio López Díaz.

autoincriminación, que se repite, puede proyectarse en los más variados ámbitos de la interrelación de las personas con el Estado.

En ese contexto, el principio de la no autoincriminación en materia tributaria es el fundamento de la inconstitucionalidad pues a pesar que el contribuyente tiene el deber de suministrar a la administración la información requerida, no se le puede obligar a renunciar a su derecho y autoinculparse.

En síntesis, es evidente que el modelo acogido por la administración para revelar esquemas de planeación tributaria agresivas o abusivas basado en la Acción 12 del Plan BEPS transgrede y lesiona los bienes jurídicos protegidos bajo la libertad de empresa o económica, el secreto profesional y la autoincriminación. Por tal razón, no es factible en nuestro ordenamiento acoger de la forma en que se propuso la Acción 12 del Plan BEPS.

3. Conclusiones

1. La influencia de la legislación estadounidense y británica frente a los Tax Shelters ha dado lugar a que la comunidad internacional implemente medidas anti Tax Shelters para contrarrestar la elusión y evasión fiscal y poder aumentar los índices de transparencia.
2. La falta de claridad del concepto “Planeación fiscal agresiva o abusiva” genera una asimetría de información entre los Estados. Al no definir este concepto -a pesar de utilizarlo en varias de sus recomendaciones- la OCDE genera todo lo opuesto a su objetivo principal: armonizar el derecho tributario internacional.
3. A partir de las opciones de los regímenes o modelos de declaración obligatoria propuestos por la Acción 12 del Plan BEPS y el marco de flexibilidad que la misma acción les otorga a los estados al momento de adoptar estos mecanismos, se podría presentar un conflicto de competitividad entre los estados. Debido a que el sistema tributario de cada legislación será atractivo o no a la inversión extranjera según el modelo o régimen acogido por el Estado.
4. Colombia propuso adoptar un modelo con un enfoque basado en el Promotor y rasgos distintivos para captar estructuras de planeación determinadas, así como el modelo del Reino Unido. Sin embargo, el Congreso no aprobó el Proyecto de Ley con fundamento en la protección del secreto profesional y el derecho fundamental de no declarar contra sí mismo. Además, las características específicas planteadas en el proyecto no tenían la finalidad propuesta en la Acción 12 del Plan BEPS, lo que podría acarrear mayores costos para la DIAN.
5. La inclusión de este tipo de normas de Derecho Internacional reviste de un conflicto constitucional con nuestro Derecho Interno, puesto que bajo nuestra Carta Política las características específicas planteadas como requisitos para

- declarar son muy amplias y lesionan derechos como la libertad de empresa, el secreto profesional y el derecho a la no autoincriminación. Así mismo, para poder aplicar este tipo de mecanismos en Colombia se debería: i) Plantear – como lo expresa la Acción 12 del Plan BEPS– la posibilidad de que el cliente renuncie al secreto profesional para poder revelar los esquemas; ii) Establecer rasgos distintivos más específicos que capten estructuras tributarias determinadas y estén acorde con la capacidad de recaudo de información de la DIAN.
6. Los mecanismos de declaración obligatoria están siendo adoptados por la mayoría de legislaciones. En América Latina, países como Brasil y Colombia han acogido la iniciativa de la comunidad internacional al tratar de incluir estas medidas en su legislación. Por tal razón, no es de extrañar que en la próxima reforma tributaria se trate de incluir nuevamente un Régimen de Revelación de Esquemas de Planeación Fiscal Agresivas o Abusivas.

4. Bibliografía

- Alfredo Ranz, Los deberes de revelación de estrategias de planificación fiscal agresiva (Acción 12) en *El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios: (BEPS): G-20 OCDE y Unión Europea*, 389 -398. José M. Almudí, Jorge A. Ferreras & Pablo A. Hernández, Ed., Aranzadi, Navarra. (2017).
- David A. Weisbach. *Ten Truths About Tax Shelters*. Chicago Jhon M. Olin Program in Law & Economics Working Paper No. 122 (2d series). Mayo de 2011. At. 5. Se puede consultar en http://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1475&context=law_and_economics. (2001).
- Gloria Marín Benítez. El concepto de planificación fiscal agresiva en BEPS: una visión comparada con los conceptos de abuso de Derecho de la Unión y Derecho Español, en *El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios: (BEPS): G-20 OCDE y Unión Europea*, 85 -106. José M. Almudí, Jorge A. Ferreras & Pablo A. Hernández. Ed., Aranzadi, Navarra. (2017).
- José Manuel Castro Arango. El Sistema Normativo y la Interpretación Frente al Soft Law: Especial Referencia a los Documentos Creados por la OCDE en Materia Fiscal. Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría, Núm. 46. Junio de 2011. At.137-166. José Manuel García Rodríguez. *Tax Shelters y fraude: detección y control de la planificación fiscal abusiva*. Análisis de la experiencia Estadounidense. Crónica Tributaria. Núm. 140. 2011. At.115-166. Se puede consultar en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/140_Garcia.pdf.(2011).
- Juan David Velasco Kerguelen, Hacia la implementación global de mecanismos de revelación de planeaciones tributarias agresivas, en *Resultados del Plan de Acción BEPS y su aplicación en Colombia*, 225-245. inicial o nombre, apellido, seguido de ed Ed., Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Bogotá D.C. (2016).
- Juan Manuel Álvarez Echagüe. *El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el ámbito del derecho sancionador tributario*. (La posibilidad de utilizar pruebas obtenidas en un proceso de verificación como fundamento de sanciones penales). Crónica Tributaria.

No. 118. MES de 2006. At. 11-28. Se puede consultar en <https://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/01-Alvarez.pdf>. (2006).

Magdalena Correa. Libertad de Empresa en el Estado Social de Derecho. Ed. Universidad Externado de Colombia. (2009).

OECD. *Comments received on Public Discussion Draft, Action 12, OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing. (2015).

OECD. *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD Publishing. (2015).

Philip Baker. The BEPS Project: Disclosure of Agressive Tax Planning Schemes. Intertax, Volume 43, Issue I. Ed. Kluwer Law International BV, Holanda.(2015).

Ramiro Picón Gaviria. *Planeación tributaria internacional y abuso en los convenios de doble imposición*. Contaduría Universidad de Antioquia. Núm 68 enero- junio de 2016. At. 97. (2016)Ubaldo González de frutos.*La expansión y control de los Tax Shelters en Estados Unidos*. Crónica Tributaria. No. 122. 2007. At. 90. Se puede consultar en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/articulo_122-04-Ubaldo.pdf. (2007).