

UNIVERSIDAD COLEGIO MAYOR DE NUESTRA SEÑORA DEL ROSARIO

LA APLICABILIDAD DE LA CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO EN MATERIA TRIBUTARIA

(Del análisis teórico a la aplicación práctica)

30 de julio de 2014

Héctor Gustavo Ramírez Pardo

Dirigido por: Felipe Aroca Lara

TRABAJO PRESENTADO PARA OPTAR POR EL TÍTULO DE MAGÍSTER EN DERECHO ADMINISTRATIVO

[illegible]

Vo. Bo. _____

Listado de abreviaturas

CDI: Convenio para Evitar la Doble Imposición.

Cfr: Cónfer- fuente bibliográfica cuya consulta se sugiere al lector para la ampliación del tema tratado.

DIAN: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

ET: Estatuto Tributario Colombiano- Decreto Extraordinario 624 de 1989 y sus modificaciones. GAAR: General Anti-Avoidance Rule- Cláusula General Antiabuso.

GAAR: *General Anti Avoidance Rule* – Cláusula Genral Anti Abuso.

ICDT: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

IFA: *International Fiscal Association*.

IVA: Impuesto al Valor Agregado.

M.P.: Magistrado Ponente.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

RAE: Real Academia de la Lengua Española.

SAAR: *Special Anti-Avoidance Rule*- Cláusula Especial Antiabuso.

LA APLICABILIDAD DE LA CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO EN MATERIA TRIBUTARIA

(Del análisis teórico a la aplicación práctica)

INTRODUCCIÓN

Con la expedición de la Ley 1607 de 2012, se introdujo en Colombia una cláusula general antiabuso, que concreta en un texto legal los avances doctrinarios y jurisprudenciales sobre la teoría del abuso de las formas jurídicas en materia tributaria. Esta regulación le otorga a la administración tributaria nuevas facultades y herramientas de fiscalización, que permitirían materializar el postulado de prevalencia de la sustancia sobre la forma.

De esta manera, las estructuras u operaciones formalmente ajustadas a derecho, que carecen de sustancialidad de negocios, y cuyo principal propósito es la no causación, reducción o diferimiento del pago de un tributo, podrán ser cuestionadas por la autoridad. Por supuesto, las nuevas facultades administrativas implicaron la creación de procedimientos administrativos e institucionalidades que garanticen que la administración utilice dichas facultades dentro de un marco de razonabilidad, y le permitan al contribuyente controvertir las acusaciones y ejercer el derecho de defensa.

En este contexto, este trabajo pretende llevar a cabo un análisis teórico y práctico de la aplicabilidad de las nuevas instituciones y facultades administrativas introducidas a nuestra regulación.

Para ello será necesario abordar los elementos de configuración del abuso en materia tributaria, las condiciones de realización que permiten que la administración utilice las facultades excepcionales concedidas, el procedimiento administrativo que debe agotarse y la valoración probatoria de las conductas, para que, en uso de esas facultades, la administración determine la comisión del abuso y ejerza sus nuevas competencias.

Para la realización completa de este análisis, será necesario estudiar los conceptos de abuso, fraude a la ley, simulación y sustancialidad económica, entre otros, que han sido establecidos como criterios de demarcación de los límites de las economías de opción y la elusión tributaria.

Nuestra hipótesis inicial es que, tanto desde la teoría como en la práctica, la aplicabilidad de las facultades y competencias administrativas otorgadas a la autoridad tributaria es muy limitada. Lo mismo podría decirse de los conceptos introducidos por el legislador, en la delimitación del abuso en materia tributaria, puesto que dicha delimitación, a modo de definición, restringe la aplicabilidad de una institución, que más que un concepto es una noción (el abuso en materia tributaria).

En todo caso, el objetivo de este trabajo es brindar herramientas de análisis para la administración y los administrados, sobre el adecuado uso de la cláusula general antiabuso, que permitan mejorar su margen de aplicación y, en última instancia, materializar los principios de justicia y eficacia.

METODOLOGÍA

El presente trabajo se desarrollará a través del método deductivo, de manera que de la regulación general, sus antecedentes y la comparación de modelos extranjeros, se extraerán conclusiones sobre las implicaciones de la aplicación de la regulación en materia de abuso en el derecho tributario, en el caso de la legislación colombiana.

1. Nociones generales

1.1. Orígenes de las cláusulas antiabuso

Las instituciones tributarias suponen siempre un aspecto político, marcado por la situación de poder de una autoridad, que, con independencia de su legitimación, se atribuye (o se le reconocen) facultades de exigir del otro extremo de la relación de poder, un aporte o pago.

En algunos casos, como el código justiniano, el aporte, la exacción o pago exigido por el sujeto de poder, está condicionada a que el extremo pasivo reciba un beneficio directo, asociado a su aporte.¹ Sin embargo, este elemental principio de justicia fue modificado a lo largo del tiempo, hasta adoptar el extremo opuesto: la contribución del extremo pasivo no requiere una actividad o beneficio concreto de parte del extremo de poder, lo cual constituye la principal característica de los impuestos, como tributos no vinculados².

¹ GIORGETTI, Armando. La evasión tributaria. Ediciones Depalma, Buenos Aires 1982

² Ley General Tributaria Española Num. 58 de diciembre de 2003. Art. 2, Num. 2, lit. c): “son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos, o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”. Cfr. PLAZAS VEGA, Mauricio. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. T. II. 2ª Edición. Temis. Temis. Bogotá, 2005. Pág. 240 – 241 y 248.

Esta ausencia de contraprestación concreta en las obligaciones tributarias despliega un elemento importante para el análisis de este trabajo: el factor psicológico que inclina al sujeto pasivo a abstenerse de cumplir con dicha obligación.³

Ese elemento psicológico no puede perderse de vista, en la medida que la legitimación del sujeto activo de la obligación tributaria no está atada únicamente al mecanismo de elección y al sistema de gobierno imperante en el lugar donde acaece el hecho que genera la obligación de tributar, sino que se legitima por tres factores adicionales:

- (i) por una circunstancia que ocurre con posterioridad al recaudo: el destino que las autoridades dan al ingreso tributario;
- (ii) la relación entre la capacidad económica del sujeto y su carga tributaria, como manifestación de la equidad y la justicia;
- (iii) la progresividad y la aplicación efectiva de la norma tributaria sobre el individuo, comparado con individuos en igualdad de condiciones, y con individuos con mayores o menores capacidades.

En ese sentido, Tipke señala que existen principalmente 4 razones por las que los individuos eluden los impuestos:

- (iv) Porque los consideran injustos o inconstitucionales.
- (v) Porque otros sujetos eluden el pago de los impuestos de modo masivo.

³ CANH-SPEYER, Paul. XXVIII Jornadas colombianas de derecho tributario. “La defraudación fiscal y el fraude a la ley tributaria: luces y sombras”. ICDT. 2004.

- (vi) Porque consideran que el Estado despilfarra los recursos.
- (vii) Porque no entienden las leyes tributarias o no entienden cómo se deben presentar las declaraciones fiscales.⁴

Es un hecho que a mayor eficiencia del gasto público, la tendencia a crear mecanismos de elusión es más baja. Esto se debe a que el sujeto pasivo percibe que de su contribución ha derivado un beneficio, o en última instancia, a que considera que su aporte retribuye a la sociedad, lo que la sociedad le ha brindado para su bienestar. Así mismo, a mayor ineficiencia de la inversión pública, o a mayor percepción de ineptitud o corrupción en el gasto público, el individuo considerará legítimo abstenerse de tributar, bien sea por medio del no pago, o mediante la elaboración de estructuras elusivas.⁵

Si el individuo considera que la carga pública que debe soportar, en su situación particular, resulta injusta, también se inclinará por abstenerse del pago del tributo. Es por ello que la proposición del liberalismo clásico sobre la tributación proporcional ha sido superada por un criterio de progresividad.⁶

A una conclusión similar, pero con base en razones diferentes, llega el individuo cuando, en el contexto de comparación con individuos en

⁴ TIPKE, Klaus. Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes. Marcial Pons. Madrid. 2002. Pág. 22.

⁵ BUCHANAN, James. National Tax Journal. "The political efficiency of general taxation". Vol. 46 No. 4. 1993. Pág. 401 – 410.

⁶ Cfr. SMITH, Adam. La riqueza de las Naciones. T.III. Edit. Gráficas Soler S.A. Barcelona. 1999. Pág. 117. El liberalismo clásico sostenía la proporcionalidad como factor distributivo de las cargas fiscales, provenientes de la renta.

PLAZAS VEGA. Op.Cit.Pág. 429. "La progresividad, por su parte, es la expresión concreta de la equidad vertical en la misma medida que conlleva el gravamen con mayor incidencia sobre quienes mayor capacidad contributiva. En síntesis, (...) puede decirse que la progresividad permite que el sacrificio tributario, que dice SELLIGMAN, sea igual para todos."

situaciones análogas, asume una carga mayor; o cuando frente a individuos con mayor capacidad económica, se ve con igual o mayor carga fiscal. Este análisis casuístico ha dado paso a forjar la equidad⁷ como principio de los sistemas tributarios modernos⁸.

Cualquiera sea la razón esgrimida por el individuo, pareciera existir una inclinación natural por el no pago del tributo, que al final del día, se exterioriza como una vulneración de su criterio de justicia.

Pero la perspectiva ética de las normas tributarias también requiere analizarse desde la actuación de la administración tributaria y del legislador. Por eso, también nos referiremos adelante al reto que implica para la administración tributaria la aplicación de facultades de recaracterización.

Sin perjuicio de casos notables de sociedades en que culturalmente el pago de los tributos se considera un acto noble y una manifestación de responsabilidad⁹, en la mayoría de jurisdicciones, las personas se

⁷ Al respecto, Pedro Frías señala “La equidad tiene algo de misterioso. Suponemos que es la justicia o la verdad del caso particular. Calculamos que es imaginativa, conciliadora, tolerante. Se nos ocurre incompatible con la hipocresía, con el egoísmo, con el formalismo, formas a salvo. Sabemos que es postulada para el magistrado como una forma eminente de juzgar según la ley – no de la ley- para evitar un conflicto de la justicia consigo misma (...) El intérprete sabe que cuando la ley parece llevarlo a una conclusión disvaliosa, normalmente hay una regla superior –legal, consuetudinaria o jurisprudencial- que puede salvar el infortunio axiológico. La equidad sabe aún más: que si no se expresa en término de valor, la interpretación es casi siempre-no siempre porque puede hacer normas injustas- una falsa interpretación.” *Cincuenta años de lecturas jurídico-políticas*.

⁸ Corte Constitucional. Sentencia C-643 de 2002. M. P. Jaime Córdoba Triviño: “el principio de progresividad compensa la insuficiencia del principio de proporcionalidad en el sistema tributario pues como en este ámbito no basta con mantener en todos los niveles una relación simplemente porcentual entre la capacidad económica del contribuyente y el monto de los impuestos a su cargo, el contribuyente ha superado esa deficiencia disponiendo que quienes tienen mayor patrimonio y perciben mayores ingresos aporten en mayor proporción al financiamiento de los gastos del Estado; es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor entre mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente.”

⁹ Cfr. CAHN-SPEYER. Op. Cit. Pág. 13-14.

resienten cuando tienen que declarar o pagar impuestos, o en general, cuando les corresponde cumplir con alguna obligación tributaria.¹⁰

Es en este contexto que se producen fenómenos evasivos o elusivos, los cuales han planteado a las administraciones fiscales el difícil reto de delimitar los eventos en que las estrategias desarrolladas por los individuos son válidas a la luz del sistema tributario en su conjunto, y aquellas ocasiones en que implican un excesivo uso de las facultades de configuración que les concede el ordenamiento.

Una primera reacción frente a las posibilidades de elusión está dada a través de las cláusulas especiales antielusión (*Special Anti Avoidance Rules - SAAR*), que específicamente prevén una consecuencia jurídica a un evento determinado, o califican o condicionan esa consecuencia (normalmente beneficiosa para el contribuyente) a la concurrencia o demostración de determinados hechos. También existen cláusulas antielusión especiales que establecen presunciones, limitaciones o ficciones¹¹, para el acceso a determinados beneficios o minoraciones estructurales. Estas cláusulas surgen normalmente como respuesta a vicisitudes concretas, de manera que cierran cualquier ventana de interpretación, y aclaran que la conducta tendrá determinado efecto fiscal.

Ejemplos de estas cláusulas son las que remiten a precios de mercado (*fair market value*) para determinar la utilidad presunta de una operación de venta. También lo son las cláusulas del régimen de precios de transferencia, que condicionan los efectos fiscales entre vinculados económicos, a comparables de operaciones realizadas entre terceros

¹⁰ Dice Cahn Speyer, Op.Cit.Pág. 24. "Para infortunio de la humanidad, los ejemplos de justicia estatal y de honestidad de los contribuyentes no han sido la regla general. El papel desempeñado por la excesiva presión fiscal ha sido fuente generadora de la mayoría de revoluciones. Históricamente es un hecho que cuando los impuestos son excesivamente elevados, casi todos los individuos se inventan medios legales o ilegales para evadirlos o eludirlos".

¹¹ CAHN-SPEYER. Op. Cit. Pág. 99 y ss.

independientes. Lo mismo podría decirse de las cláusulas que determinan precios mínimos en operaciones, o prohíben la generación de gastos fiscales concretos, como ocurre en Colombia con la prohibición de deducir la pérdida ocasional generada por la venta de acciones. Recientemente se instauró en Colombia un régimen que permite que las sociedades extranjeras efectivamente administradas desde Colombia, se consideren, para efectos fiscales, como residentes colombianas. Esta cláusula (artículo 12-1 E.T., adicionada en la Ley 1607 de 2012) permite una recarecterización de las operaciones, de manera que las operaciones inicialmente consideradas como realizadas por un no residente, se entiendan realizadas por un residente colombiano. Entre otras consecuencias, la sociedad considerada como colombiana, ampliará la base fiscal, de rentas de fuente nacional, a rentas de fuente mundial.

Una segunda modalidad de respuesta a las prácticas elusivas, está conformada por las cláusulas generales antiabuso, que surgen como oposición a los comportamientos elusivos de los administrados, ante la imposibilidad de prever todas las posibles válvulas de escape de la acción recaudadora del fisco. Con ellas, las administraciones buscan contar con una herramienta flexible que les faculte para cuestionar aquellas operaciones que resultan ilícitas por su contenido subyacente. Como veremos adelante, a través de la historia se han implementado variados prototipos de cláusulas antiabuso, que pretenden fijar un parámetro de comparación objetiva, que impida que la acción fiscalizadora del Estado contra el abuso del contribuyente, se torne, a su vez, abusiva.

1.2. Principios en disputa en la configuración de las relaciones jurídicas y económicas encaminadas a reducir la carga fiscal

1.2.1. La libertad y el principio de legalidad

Podría decirse que la reducción de la carga tributaria de un individuo o grupo de individuos puede tener, en términos generales, dos orígenes: por un lado, las decisiones unilaterales del Estado, que se materializan a través de unos de sus órganos con injerencia en la configuración de los tributos o en el recaudo tributario,¹² y por otra, el ejercicio de la libertad por parte del individuo, que se abstiene de realizar un hecho gravado, o diseña sus relaciones económicas de una manera que, desde el punto de vista de la configuración del tributo, implican un efecto fiscal más favorable que el que se produce en cabeza de otro individuo en similares condiciones, que no ha diseñado una estrategia fiscal.

Para efectos de abordar los orígenes de las cláusulas antiabuso, no es pertinente referirnos a las actuaciones estatales, toda vez que, por su génesis, su control se realiza internamente por el aparato estatal.¹³ Por el contrario, las actuaciones de los individuos fundadas en la libertad y sus diversas manifestaciones, constituyen uno de los fundamentos conceptuales de las cláusulas antiabuso, puesto que la declaración de abuso supone que la administración concluye que el contribuyente ha superado los límites admisibles de libertad en la configuración de sus relaciones económicas, y con ello ha generado un perjuicio al recaudo tributario.

El principio de libertad, tan caro en los ordenamientos del mundo jurídico occidental, constituye también un derecho fundamental y un valor constitucional¹⁴. Por esta razón, las restricciones a este principio están

¹² En este sentido, el Congreso de la República puede establecer tratamientos preferenciales diferenciadores (beneficios, exenciones, no sujeciones), y las autoridades administrativas por la vía de reglamentaciones a las leyes tributarias, o por la vía de gestión de recaudo.

¹³ Por ejemplo, si el legislador considera que un beneficio fiscal es injustificado o inconveniente, puede derogarlo.

¹⁴ Corte Constitucional. Sentencia T-406 de 1993. M.P. Ciro Angarita. “a-. Los valores representan el catálogo axiológico a partir del cual se deriva el sentido y la finalidad de las demás normas del ordenamiento jurídico pueden tener consagración explícita o no; lo importante es que sobre ellos se construya el fundamento y la finalidad de la organización política.

limitadas a circunstancias en las cuales se pondera y prevalece otro principio de igual o mayor jerarquía.

Las revoluciones liberales del siglo XVIII consagraron a la libertad en la cúspide de los valores sociales. Este encumbramiento de la libertad no vino aislado, sino que se realizó de la mano del principio de igualdad, cuya principal manifestación se concreta a través de la supremacía de la ley, y la igualdad de los hombres ante ésta. De esta manera, los sistemas políticos herederos de las revoluciones liberales limitan la libertad por medio de la ley, o por medio de los derechos de los otros individuos, quienes en tanto son iguales ante la ley, no pueden resultar perjudicados por el ejercicio de los derechos individuales ajenos.

Las doctrinas filosóficas y políticas que dieron forma al modelo de Estado adoptado mayoritariamente en occidente,¹⁵ se sustentan sobre estos dos postulados complementarios: la igualdad de todos los seres humanos y la libertad que por su condición les es implícita¹⁶. Estos postulados, de profundas raíces *iusnaturalistas*, tuvieron un necesario reflejo en la

De este tipo son los valores de convivencia, trabajo, justicia, igualdad, conocimiento, libertad y paz plasmados en el preámbulo de la Constitución. También son valores los consagrados en el inciso primero del artículo 2 de la Constitución en referencia a los fines del Estado: el servicio a la comunidad, la prosperidad general, la efectividad de los principios, derechos y deberes, la participación, etc. Todos ellos establecen fines a los cuales se quiere llegar. La relación entre dichos fines y los medios adecuados para conseguirlos, depende, por lo general, de una elección política que le corresponde preferencialmente al legislador. No obstante el carácter programático de los valores constitucionales, su enunciación no debe ser entendida como un agregado simbólico, o como la manifestación de un deseo o de un querer sin incidencia normativa, sino como un conjunto de propósitos a través de los cuales se deben mirar las relaciones entre los gobernantes y los gobernados, para que, dentro de las limitaciones propias de una sociedad en proceso de consolidación, irradian todo el tramado institucional."

¹⁵ DUVERGER, Maurice. Instituciones políticas y derecho constitucional. 11ª edición en francés, 2ª edición en castellano. Barcelona, Edit. Ariel. 1970.

¹⁶ "Sostenemos que estas verdades son manifiestas: que todos los hombres son iguales ante Dios, que su creador los ha dotado de ciertos derechos inalienables, que entre éstos están la vida, la libertad y la búsqueda de la felicidad". Preámbulo de la Declaración de Independencia de los Estados Unidos de América. Tomado de JOHNSON Paul, Estados Unidos. La Historia. Javier Vergara Editor. Buenos Aires. 2001. Pág. 158.

estructura de los Estados democráticos que emergieron de las revoluciones populares contra regímenes absolutistas¹⁷.

Justamente, los Estados republicanos, donde el poder se encuentra fraccionado y se ejerce con apego a la ley, han encontrado en la democracia un pilar sobre el cual se construye la vida en sociedad.

Dada la indiscutible importancia de la democracia en la consolidación de este modelo estatal, que redundará en la construcción, por parte de los administrados, de las leyes a las cuales están dispuestos a sujetarse, aparece la necesidad de regular su práctica mediante la expedición de normas que establezcan los parámetros dentro de los cuales las personas desarrollan su libertad y su igualdad, y simultáneamente se limitan sus derechos, en función de los derechos ajenos.

Este celo a la invulnerabilidad de la ley y los derechos ajenos se decantó en el principio de legalidad, que para los efectos del tema objeto de estudio, tiene una doble concepción: (i) desde el punto de vista funcional, implica una cortapisa de las facultades de la administración, que no puede ir más allá de sus competencias legales; (ii) desde el punto de vista de la legalidad del tributo¹⁸, implica materializar la representación, y brindar seguridad

¹⁷ Los promotores de las revoluciones acudieron a las teorías políticas que conforman lo que Chevallier denomina “El asalto contra el absolutismo”, cuyo primer desarrollo es la teoría de la división del poder, que había sido expuesta en la antigüedad por Aristóteles, y retomada por John Locke, en su “*Segundo Ensayo sobre el Gobierno Civil*”, y por el Barón de Montesquieu, en la obra “*Del Espíritu de las Leyes*”. Éstas propenden por la limitación de los poderes al interior de un Estado, mediante la “repartición” del mismo en distintas autoridades. Además, se produce el traslado de la soberanía de la designación divina del monarca, al pueblo, partiendo de la inherencia e inalienabilidad de la libertad y la igualdad de los seres humanos.

¹⁸ Ver entre otras, Corte Constitucional, sentencia C-891 de 2012. M.P. Jorge Pretelt Chaljub. “El principio de legalidad tiene como objetivo primordial fortalecer la seguridad jurídica y evitar los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido. En este sentido, el principio de legalidad, como requisito para la creación de un tributo, tiene diversas funciones dentro de las cuales se destacan las siguientes: (i) materializa la exigencia de representación popular, (ii) corresponde a la necesidad de garantizar un reducto

jurídica a los administrados respecto de aquellos eventos que despliegan la causación de un impuesto.

Como dice Zimmer¹⁹, la cuestión principal que subyace a la tensión entre forma y sustancia consiste en balancear o ponderar el estado de derecho y el principio de legalidad, por un lado, con la igualdad de los contribuyentes y la eficiencia en el recaudo, por el otro.

1.2.2. La eficacia, la solidaridad, la igualdad, la sustancialidad y la capacidad económica

La existencia de otros valores y principios de igual o mayor rango que la libertad (según el modelo de Estado respectivo) llevan a la imposición de limitaciones a dicha libertad. Por ello, a nivel constitucional se establecieron funciones concretas, orientadas a proveer de bienestar a la comunidad, que por su incidencia social, solo competen al Estado: orientar la actividad económica, intervenir en los mercados para garantizar la libertad de empresa, garantizar la prestación adecuada de los servicios públicos o recaudar los recursos necesarios para su funcionamiento e inversión social, entre otros, que se materializan en limitaciones a la libertad de empresa y del individuo.

Un análisis histórico de los principios en conflicto demuestra que la creciente actividad prestacional del Estado, a partir de las revoluciones sociales de principios del siglo XX, implicó la necesidad de buscar mayores fuentes de financiación que directa o indirectamente se tradujeron en más y mayores impuestos a los ciudadanos. Se impuso entonces el principio de solidaridad, como baluarte de las acciones positivas del Estado en busca de

mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones, y (iii) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado.”

¹⁹ AA.VV. Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law (IFA Cahiers), 2002, IFA – Kluwer Law International. Pág. 21.

la igualdad material, mediante la nivelación de los asociados en el punto de partida. El Estado pasó de ser un árbitro a un jugador en el modelo social y económico, y se elevaron a rango de derechos humanos los llamados derechos sociales.

Este nuevo modelo de Estado generó, desde el punto de vista jurídico, la tendencia a la relativización de los derechos individuales, desmitificando su carácter absoluto. La pleitesía irrestricta a la ley, como fuente del derecho, dio paso a una concepción dinámica de las estructuras jurídicas y sociales, catapultando a la jurisprudencia como mecanismo de ajuste del derecho a las circunstancias particulares de cada momento histórico.

Para lograr los objetivos de financiación que necesitaba el nuevo sistema político, se elevó la eficacia en el sistema tributario, a principio del derecho tributario²⁰. En este contexto de cambio, el paradigma de la plena libertad de configuración de las relaciones jurídicas, resultó disminuido, al paso que se fortalecieron los principios de solidaridad, eficacia y sustancialidad, como mecanismos contrarrestadores de las libertades individuales.

De otro lado, la elusión tributaria suponía una vulneración a los principios de capacidad económica e igualdad, en la medida que el elusor de una obligación fiscal, se ponía, por medio de su actuación reprochable, en una situación de privilegio frente a otro contribuyente que, con la misma capacidad económica, no había realizado la conducta elusiva. Por esta razón, los mecanismos antielusivos se sofisticaron a la par de las estructuras elusivas.

1.3. El problema de los provechos fiscales ilícitos

²⁰ La Constitución Política de Colombia acogió ese principio en su artículo 363.

Las cláusulas antiabuso están dispuestas en las legislaciones para resolver un problema práctico: determinar el límite válido de la libertad de configuración negocial que por efecto tiene la reducción de la carga tributaria de un individuo. En medio de la tensión entre los principios de seguridad jurídica, legalidad y libertad, por un lado, y solidaridad, igualdad, eficacia y sustancialidad, por el otro, las legislaciones alrededor del mundo han buscado crear un conjunto de parámetros que limiten la actividad interpretativa del juzgador, garanticen la seguridad jurídica y el principio de legalidad del tributo²¹, e impidan el menoscabo de los derechos de la administración a recaudar los tributos.

Al respecto, señala CAHN SPEYER “Esta tensión se plantea así: de un lado, las cláusulas generales antielusión son susceptibles de vulnerar los preciosos principios de la legalidad y de la seguridad jurídica, al permitir un poder discrecional a los jueces, quienes por arbitrariedad o inhabilidad pueden conducir a la injusticia, a más que la incerteza que se deriva de la ausencia de previsibilidad, que desprotege y hace nugatorio el principio de buena fe, expresado éste en términos de «confianza legítima»”.²²

Lo fascinante del tema es que las soluciones teóricas a la pugna entre estos principios han dado lugar a la producción de copiosos textos de literatura jurídica. Sin embargo, cuando las teorías se decantan y se ponen en práctica, se evidencian algunas falencias que tornan las mágicas soluciones, en fórmulas jurídicas a evitar.

La verdad es que la práctica jurídica implica en todos los casos realizar apreciaciones personales de quien hace las veces de juzgador, con la consecuente disparidad de soluciones al mismo problema jurídico, incluso a partir de los mismos presupuestos fácticos y normativos. Como dice el

²¹ CAHN SPEYER, Paul. Op. Cit. Pág. 98.

²² *Ibíd*em

profesor García – Amado, “por mucho que el legislador se esfuerce, la complejidad de los hechos es inaprensible en el lenguaje de las normas jurídicas. Los enunciados legislativos acotan espacios dentro de los que las decisiones han de moverse, pero no son capaces de determinar éstas al cien por cien.”²³

La calificación de estructuras abusivas no escapa a esta problemática, pero dada la sensibilidad propia de los temas tributarios, se agudiza cuando el juzgador no es un juez, sino la administración tributaria; y los parámetros de la decisión abandonan la rigidez del principio de legalidad del tributo y la exégesis como metodología aplicable, y dan paso al principio de sustancialidad, y a la aplicación de la ponderación de principios y valores, como metodología para solucionar la controversia. Ante la incertidumbre generada por la acción fiscalizadora del Estado y la relativización de los principios tributarios, la consagración de una cláusula antiabuso resulta una herramienta conveniente para brindar, al menos en teoría, un marco regulatorio positivo dentro del cual se diriman las controversias sobre si las actuaciones individuales constituyen un ejercicio válido de la libertad, o materializan un ejercicio abusivo, y por tanto cuestionable. En todo caso, el margen de interpretación de toda norma jurídica y más aun de una que consagra conceptos jurídicos indeterminados, marcadamente subjetivos (como el abuso y la solidaridad) es suficientemente amplio como para estar llamado a continuamente generar controversia.

1.4. Confrontación entre Convenios para Evitar la Doble Imposición y el Derecho interno

²³ GARCÍA-AMADO, Juan Antonio. Teoría de la argumentación jurídica para dummies. *Razonamiento jurídico*. Visto en: <http://razonamientojuridico.blogspot.com/2010/05/lectura-de-ja-garcia-amado.html>.

El derecho tributario internacional²⁴ conforme lo sostiene Vogel, comprende la totalidad de las regulaciones fiscales que se refieren a la imposición de supuestos de hecho que tienen lugar en el exterior de las fronteras nacionales.²⁵

Las fuentes del derecho internacional se componen de la costumbre, los principios generales del derecho, la jurisprudencia, la doctrina y los tratados, los cuales son “expresiones de voluntad por parte de los Estados para establecer normas, las cuales deben sujetarse al ejercicio de sus derechos y obligaciones”²⁶.

Los convenios para evitar la doble imposición (“CDI”) no son más que una especie de tratado “que la doctrina ha definido como textos normativos que tienen naturaleza de tratados internacionales y su función es la de colaborar en la eliminación de los conflictos positivos de tributación originados por el ejercicio de la soberanía tributaria de distintos Estados y, por el hecho de que, cada Estado puede imponer su potestad tributaria a todas aquellas circunstancias que impliquen una relación económica con su propio sistema estatal todo lo cual supone conflictos”²⁷.

Con el irreversible proceso de globalización actual, cada vez es mayor la injerencia de diferentes legislaciones sobre transacciones transnacionales, en las cuales cobran relevancia los CDI. Sin duda, los CDI cumplen, la

²⁴ Para Xavier, el derecho tributario internacional “*es aquel que tiene por objeto situaciones internacionales (cross border situations), o sea, situaciones de la vida que tienen contacto, por cualquiera de sus elementos, con más de un orden jurídico dotado del poder de tributar*”. XAVIER, Alberto. Derecho Tributario Internacional. Buenos Aires, 2005, Pág. 54.

²⁵ VOGEL, Klaus. Derecho Tributario Internacional, Bogotá, 2001. Pág 220.

²⁶ Ibídem. Pág. 221

²⁷ BRICEÑO DE VALENCIA, Martha Theresa. La interpretación de los Tratados para Evitar la Doble Tributación. Disponible en línea
<<http://www.google.com.co/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCgQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.consejodeestado.gov.co%2Fpublicaciones%2FConferencia%2520Interpretaci%25C3%25B3n%2520de%2520los%2520Tratados%2520para%2520Evitar%2520la%2520Doble%2520Imposici%25C3%25B3n%2520Dra%2520Martha%2520Teresa%2520Brice%25C3%25B1o%2520Consejo%2520de%2520Estado.doc&ei=psZMU56PJdGW0gGJIHgAg&usg=AFQjCNE1-lsf4e2CZq--lw6fdC2oM6Ch0A&bvm=bv.64764171,d.dmQ>>

mayoría de las veces, su finalidad consistente en evitar un conflicto de atribución de poder tributario entre dos legislaciones estatales diferentes sobre la misma operación económica, y consecuentemente materializar su denominación de instrumentos para evitar la doble imposición de un individuo, respecto de la misma renta.

Otro rumbo toma el análisis cuando el CDI se enfrenta a la legislación interna de uno de los Estados – parte del CDI. Las normas internas, que por su propia naturaleza entran en conflicto con las disposiciones instauradas en los CDI, han sido llamadas por la doctrina como norma indirecta o conflictiva²⁸. Este tipo de disposiciones obstaculizan la aplicación jurídica de las pautas normativas de un tratado, pues normalmente contienen definiciones técnicas y operativas que no guardan relación con lo pactado en el ámbito internacional.

El contexto colombiano resulta particular, ya que los tratados y/o convenios sólo rigen a partir de que la Corte Constitucional concluya que no vulneran el ordenamiento constitucional. Frente a la posible confrontación entre un Convenio y el derecho interno colombiano “la Corte ha tomado partido por una visión de monismo constitucionalmente matizado, según el cual, en caso de conflicto entre el derecho internacional y el derecho interno, prima este último, pero la responsabilidad internacional del Estado puede verse comprometida”²⁹.

La interpretación del máximo tribunal constitucional refleja nuevamente las dificultades jurídicas que surgen al momento de aplicar Convenios en materia fiscal, dado que el derecho interno colombiano prevalece, en principio, sobre cualquier convenio en materia que suscriba el Estado. No

²⁸ VALERA, Pablo Sergio. Los Convenios para Evitar la Doble Imposición: los problemas de las fuentes. ICDT, Memorias XXXIII, 2008., Pág. 449.

²⁹ LEWIN FIGUEROA, Alfredo. Los Convenios para Evitar la Doble Imposición: los problemas de las fuentes. ICDT, Memorias XXXIII, 2008., Pág. 468.

obstante lo anterior, la Corte Constitucional ha señalado que, por aplicación del principio de especialidad, las disposiciones de los CDI son preferentes frente a la normativa interna, sin que ello signifique que tienen una mayor jerarquía³⁰: “los asuntos de tributación incluidos dentro del Convenio y el Protocolo serán aplicables para las personas residentes en la República de Colombia y la Confederación Suiza, solamente respecto de los impuestos sobre la renta y patrimonio o similares, siendo aplicables para todos los demás casos las disposiciones nacionales pertinentes. De esta forma, no existe derogatoria alguna de las normas generales en la legislación interna sino una especialidad en la materia regulada en el Convenio bajo estudio.” (El subrayado es nuestro).

En vista de que, en caso de conflicto entre el CDI y la norma interna fiscal, la norma del CDI aplica preferentemente sobre la norma interna, por tratarse de una norma especial, la pregunta que surge es si esto implica que los CDI (con o sin cláusula de limitación de beneficios) impiden la aplicación de la cláusula antiabuso interna, por contener en dichos documentos internacionales la regulación aplicable a los sujetos de derecho a quienes se dirigen los CDI.

En nuestra opinión, la aplicación de las disposiciones internas en materia antiabuso no riñen con la aplicación de las normas de limitación de beneficios de los CDI, ni son excluyentes.

En efecto, las normas del CDI determinan cuál de los dos Estados contratantes tiene el poder fiscal para gravar determinada operación, bien sea a través de la limitación del poder tributario del otro Estado, o mediante la atribución de la potestad tributaria sobre una renta por un criterio aprobado por los dos países. Pero una vez asignada la potestad tributaria a uno de los dos países, será ese país que determina el CDI el que juzgue

³⁰ Cfr. Corte Constitucional, sentencias C-460 de 2010, C-221 de 2013.

de acuerdo con su legislación, cómo gravar la renta correspondiente. De manera que si la operación concreta constituyera, a la luz de la legislación interna, una operación abusiva, el Estado que goza del poder fiscal, podría aplicar su norma antiabuso.

Esta aproximación debe realizarse con cautela cuando quiera que el CDI define un término, que contradice lo previsto en la legislación interna, en cuanto esa definición sea determinante para atribuir la potestad tributaria de un Estado - parte. En este caso, y según lo señalado por la Corte Constitucional, se debería preferir la norma del CDI, de manera que el Estado contratante no podría desconocer el tenor del CDI alegando una norma interna especial. Este sería el caso de la definición de beneficios empresariales a la luz de los tratados suscritos por Colombia, frente a la norma interna que determina que la utilidad distribuida por las sucursales y los establecimientos permanentes se caracteriza como dividendo. Por ello, en los eventos en que un residente de un país con CDI con Colombia establezca una sucursal u otro establecimiento permanente, sus utilidades deberán tratarse fiscalmente como beneficios empresariales (artículo 7 CDI modelo OCDE), y no como dividendos (artículo 11 CDI modelo OCDE, y artículo 30 E.T.).

Por su parte, las normas de limitación de beneficios contenidas en los tratados que siguen el modelo OCDE, buscan dotar de herramientas a los Estados para impedir que los sujetos a quienes se dirigen los CDI, los utilicen para obtener ventajas fiscales derivadas de estructuras que acuden a los tratados para evitar la acción fiscalizadora de los Estados. Con base en estos poderes, los Estados pueden denegar la aplicación de los beneficios de los CDI cuando la operación carezca de sustancialidad.

En ese orden de ideas, el ámbito de aplicación de las normas de limitación de beneficios de los CDI, es diferente del ámbito de aplicación de las

normas antiabuso internas, y por ello, su aplicación simultánea no debería resultar en conflicto.

Ahora bien, cuando la aplicación de la norma antiabuso interna implica que la operación estudiada se califique como una operación diferente de la que formalmente se enmarcaría en el CDI³¹, consideramos que legítimamente el Estado que aplica su norma antiabuso interna podrá aplicar el CDI sobre la operación resultante del análisis a la luz de su norma antiabuso interna, puesto que, como ha sostenido la Corte Constitucional, las normas del CDI no derogan la legislación interna, ni son de superior jerarquía; simplemente se prefieren a la norma interna cuando una misma materia es regulada por los dos cuerpos normativos de manera diferente. Se resalta que si de acuerdo con el CDI una operación o un hecho resultan gravados en determinado Estado, pero a la luz de la legislación interna de ese Estado dicha operación no es fiscalmente relevante o debe recharacterizarse por constituir un abuso, la operación no estaría gravada, en la medida que el CDI atribuye la potestad de gravar una renta, de acuerdo con el gravamen que la norma interna de ese Estado prevea.³²

En el mismo sentido, en los países en los cuales, por ausencia de una norma antiabuso, la aproximación a las hipótesis de elusión se realiza mediante una declaración de simulación, sería incongruente concluir que

³¹ ARISTIZABAL, Natalia; CUBIDES, Benjamín. Branch Reporters. En “ Cahiers de droit fiscal. Vol. 95^a. Tax Treaties abd tax avoidance: application of anti-avoidance provisions. SDU. The Hague. 2010. Pág. 251 y 252. De acuerdo con Natalia Aristizábal y Benjamín Cubides, y de conformidad con los lineamientos de la Corte Constitucional sobre la Convención de Viena, los tratados de impuestos prevalecen sobre las normas internas, en cuanto Colombia no permite el *treaty override*. Esta postura, junto con los comentarios al modelo OCDE, no descarta posibles conflictos en la yuxtaposición de normas internas y normas de tratado.

³² Este es el caso de la norma interna colombiana sobre establecimientos permanentes, que dispone que los establecimientos permanentes, entre ellos las sucursales de sociedades extranjeras, solo tributan en Colombia por sus rentas de fuente colombiana, mientras los CDI suscritos por Colombia establecen que los establecimientos permanentes tributan por sus rentas de fuente mundial. Como se ve, la atribución de la potestad de gravar por rentas mundiales está dada por los tratados, pero es inaplicable porque la norma interna no quiso gravar las rentas mundiales de los establecimientos permanentes. De llegar a una conclusión contraria, se vulneraría el principio de igualdad entre los establecimientos permanentes de empresas de países con tratados, y aquellos establecimientos de empresas de países sin tratado con Colombia.

una misma operación puede tener plenos fiscales hacia el exterior, pero simultáneamente resulta desestimada para efectos internos,³³ por lo cual, incluso en ausencia de cláusula antiabuso, consideramos que la caracterización de la operación debe hacerse a la luz de la legislación interna, para luego determinar, a la luz del CDI, qué jurisdicción goza de la potestad tributaria.

En ese orden de ideas, la ausencia de cláusula de limitación de beneficios en un CDI, no podría ser interpretada como la voluntad de los Estados de dar una patente de corso para que operaciones fraudulentas o carentes de sustancia, se aprovechen de lo previsto en el CDI, para evitar la acción tributaria de los Estados.

En el derecho comparado, resaltamos el caso mencionado en el reporte general de la reunión anual de la *International Fiscal Association - IFA* del año 2002, en la cual se preguntó a los reporteros de los países miembros de IFA si las cláusulas antiabuso internas podrían ser aplicadas incluso si existiera un CDI, y el caso concreto involucrara su aplicación. La respuesta mayoritaria (Australia, Austria, Dinamarca, Francia, Hungría, Corea del Sur, México, Nueva Zelanda Uruguay y Estados Unidos) consideraron que la norma interna resultaba aplicable, con independencia de un CDI. Los reporteros colombianos (Jorge Paniagua y Héctor M. Mayorga) consideraron que en el hipotético caso de que Colombia implementara una cláusula antiabuso, sería aplicable incluso frente a un CDI. Sin embargo, Argentina, Alemania, Bélgica Luxemburgo, Holanda y Suiza, señalaron que, salvo que expresamente el CDI lo disponga, la cláusula interna antiabuso no es aplicable cuando quiera que la regla aplicable se encuentre en un CDI.³⁴

³³ AA.VV. Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law (IFA Cahiers), 2002, IFA – Kluwer Law International. Pág. 61.

³⁴ Ibídem. Pág. 60.

1.5. Las cláusulas antiabuso especiales (SAAR) y la cláusula antiabuso general (GAAR). Interacción.

Según mencionamos anteriormente, frente a fenómenos elusivos, algunas jurisdicciones han respondido con la implementación de cláusulas especiales antiabuso, más conocidas como *special anti avoidance rules*, que establecen lineamientos estrictos, aplicables únicamente bajo determinadas circunstancias, o específicos sujetos de derecho, con el fin de limitar la libertad contractual, en algunos casos, o determinar fronteras a la validez y oponibilidad, para efectos tributarios, de algunas operaciones. La experiencia internacional ha demostrado que las cláusulas SAAR son útiles para reducir los eventos de elusión; sin embargo, un excesivo uso de esta clase de normas, hace que el sistema sea más complejo³⁵, y que en esa misma medida, se abran vacíos normativos que faciliten el abuso. El objetivo consiste justamente en manter un equilibrio entre las reglas especiales y los principios generales, que garanticen la prevalencia de los principios.

Con independencia del contenido de las normas especiales antiabuso, cuya tipología puede consultarse en bibliografía específica³⁶, para efectos de este trabajo es pertinente analizar el efecto de que una misma operación o conjunto de operaciones, se encuentren reguladas tanto por la GAAR, como por una SAAR.

Opinamos que existen dos aproximaciones básicas: (i) desde una perspectiva netamente jurídica, cualquier discusión sobre la aplicabilidad, a un mismo hecho o acto, de dos normas presuntamente contradictorias,

³⁵ Cfr. AA.VV. Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law (IFA Cahiers), 2002, IFA – Kluwer Law International. Pág. 64.

³⁶ Para un análisis casuístico colombiano, sugerimos revisar los capítulos 7 (Las cláusulas sectoriales antielusión – sistema italiano) y 8 (ficciones, presunciones y otras formas de combatir la elusión fiscal), de la obra de CAHN-SPEYER mencionada en este documento, Pág. 99 y siguientes.

debería dirimirse utilizando los principios generales de interpretación legal, de manera que primará la ley posterior, en caso de que dos leyes regulen la misma materia, y primará la ley especial, sobre la ley general. Así, en los eventos en que la norma especial establezca que la transacción es válida y eficaz para efectos fiscales siempre que cumpla con unos requisitos, esa autorización debería primar sobre los posibles cuestionamientos que pudieran hacerse si se aplicara la cláusula general antiabuso. Igualmente, si la cláusula especial antiabuso desconoce la validez del acto u operación, pero dicha validez no es cuestionable por aplicación de la cláusula general, somos de la opinión que primaría la norma especial, de manera que la operación no sería válida para efectos fiscales.

(ii) Desde una aproximación sustancial, la aplicabilidad de la cláusula general no debería estar condicionada a la ausencia de regulación especial en una cláusula antiabuso sectorial. Esto implicaría que incluso a pesar de que bajo la norma especial la operación satisfaga todos los requisitos para surtir plenos efectos tributarios, el sistema jurídico debería repudiarla, si bajo la óptica de la cláusula general antiabuso se puede calificar como abusiva. En ese sentido, consideremos que, la aproximación estrictamente jurídica podría validar que los fraudes a la ley tributaria, se confeccionaran al amparo de una norma especial antielusión. Por esta razón, consideramos que la aproximación sustancial debería prevalecer, de manera que las operaciones que gozan de normativa especial en materia tributaria, puedan ser observadas bajo la perspectiva tanto de la norma especial (que podría conducir a su desestimación para efectos fiscales), como de la norma antiabuso general. Si bajo la luz de cualquiera de las dos herramientas antiabuso (especial o general), la operación es cuestionable, el operador jurídico se encontraría legitimado para cuestionar la operación.

La perspectiva estrictamente jurídica fue aplicada por la Corte Federal Alemana, quien concluyó que frente a la existencia de una norma especial antiabuso, no era aplicable la norma general. Sin embargo, mediante adición del código fiscal alemán, se estableció específicamente la posibilidad de aplicar las dos disposiciones al mismo caso.³⁷

2. Conceptos relevantes

2.1. La economía de opción

La economía de opción se fundamenta en el principio de libertad, y en tal virtud, le está permitido al individuo seleccionar, de varias alternativas que le da el ordenamiento jurídico, aquella que le permita optimizar su utilidad, entre otras cosas, reduciendo su carga impositiva. Este es el caso de la selección, por ejemplo, del mecanismo asociativo.

Si bajo la legislación de un Estado existen varias formas asociativas, alguna de ellas con menor tributación, es común que las personas se inclinen por aquella que mejor salvaguarde sus intereses. En este punto, la cuestión será determinar la validez, dentro de un ordenamiento jurídico

³⁷ AA.VV. Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law (IFA Cahiers), 2002, IFA – Kluwer Law International. Pág. 50.

particular, de que esa elección tenga como finalidad, única o principal, un ahorro desde el punto de vista tributario.

Aunque es una verdad de Perogrullo, cabe mencionar que el deber de contribuir no implica que el particular deba seleccionar la estructura que mayor recaudo le genere a la administración, tal como reiteradamente ha señalado la Corte Constitucional.³⁸ En ese sentido, algunos consideran válido que decisiones de negocios tengan como fundamento una razón estrictamente tributaria, como ocurre cuando la legislación del Estado le permite al individuo escoger entre varias alternativas de asociación para emprender un proyecto. Esto no ofrece discusión cuando se trata de la adhesión a un beneficio fiscal, cuyo concepto resulta de suma importancia, y se aborda más adelante.

Nos parece que si el Estado ha permitido varias modalidades de asociación, o de inversión, mal haría en reprochar su uso, en cuanto constituiría ir contra su propio acto. Esto no significa que, en algunos casos específicos, el uso de esas alternativas sea reprochable por el Estado. La cuestión radica en tener elementos claros y concretos con base en los cuales, tanto la administración como el particular, puedan trazar la línea que separa el válido ejercicio de la libertad, del ejercicio excesivo y en esa medida, abusivo.

La inversión en proyectos forestales generadores de rentas exentas

Piénsese por ejemplo en las rentas exentas percibidas por inversionistas extranjeros: la ley colombiana establece que las inversiones forestales o las hoteleras, generan rentas exentas, al nivel de la entidad que desarrolla la actividad. Cuando se distribuyen a los accionistas, en virtud del artículo 49 del Estatuto Tributario, resultan gravadas, toda vez que la determinación del

³⁸ Ver entre otras la sentencia C-015 de 1993.

dividendo distribuible como no gravado corresponde a la diferencia entre la renta líquida gravable corporativa y el impuesto corporativo a cargo, que en el caso de rentas exentas, sería en ambos caso de 0.

Ante esta situación, el inversionista extranjero tenía que escoger entre las diferentes alternativas corporativas que establecía la legislación colombiana para el desarrollo de una actividad comercial permanente. Entre ellas estaba la posibilidad de crear una sucursal de sociedad extranjera, o una sociedad subsidiaria en Colombia.

Por tratarse de la misma persona jurídica, las sucursales de sociedades extranjeras no distribuían dividendos; simplemente transferían al exterior su utilidad. Como no existían dividendos en esta clase de negocios, las sucursales de sociedades extranjeras percibían utilidades sin impuesto.

Algunos consideran que en este caso, por ejemplo, carece de sustancia la elección de la sucursal, puesto que la elección obedeció a una razón estrictamente fiscal. Visto al contrario, me parece, más bien, que no existe ninguna razón relevante para escoger como vehículo de inversión una sociedad, salvo por la intención de pagar un impuesto. Es decir, ambas opciones, para los demás efectos son en la práctica idénticas y por tanto, válidas; y la existencia de una razón tributaria no deslegitima la elección, en cuanto no se está ocultando ni alterando una realidad económica.

Si se cuestionara al inversionista forestal u hotelero que canaliza su inversión a través de una sucursal, se tendría que cuestionar a cualquier otro que hiciera lo mismo, o de lo contrario, se vulneraría el principio de igualdad.

Como ocurrió con la Ley 1607, cuando el Estado reprocha estas alternativas se ve obligado a modificar la legislación, para equiparar los

tratamientos, puesto que antes de que la Ley misma lo establezca, una estructuración basada en las posibilidades del sistema, no podría considerarse violatoria del mismo.

2.2. Evasión y elusión tributaria

Habiendo abordado el concepto de economía de opción, es preciso marcar algunas diferencias con los conceptos de evasión y elusión fiscal para determinar aquellos casos sobre los cuales sería posible extender la cláusula antiabuso.

Sobre el particular, el primer punto a destacar es que, a pesar de ser un tema constante en los encuentros de derecho tributario, y constituir el día a día de quienes ejercen esa rama del derecho, los conceptos de elusión y de evasión, aún no se encuentran suficientemente decantados; prueba de ello son las variadas definiciones doctrinarias sobre estos conceptos³⁹.

La discusión sobre los alcances de la libertad individual y su incidencia en el recaudo tributario, ha generado el concepto de planeación tributaria como significante de un adecuado y razonable ejercicio de la libertad, enmarcado por la razonabilidad financiera de una operación, a partir de la previsión de sus efectos fiscales, en el marco de la sustancialidad económica. Como rasgos característicos de la planeación, podríamos mencionar que implica la previsión de los efectos tributarios futuros de una operación o negocio, los cuales se modulan a través de las alternativas que permite el ordenamiento jurídico. Por ejemplo, la planeación del método de depreciación permite sincronizar el gasto correspondiente con el flujo de ingresos, para su neutralización en el tiempo.

³⁹ Ibídem

La planeación implica que el ordenamiento le permite al individuo proyectar su actividad económica y utilizar uno de varios mecanismos previstos en la ley, para caracterizar la operación, sin alterar su sustancia.

Las líneas limítrofes entre planeación tributaria y elusión fiscal empiezan a tornarse grises cuando la planeación requiere omitir algún elemento de la operación, o adiciona uno innecesario. En ese sentido, dependiendo del doctrinante y en últimas del contribuyente, el aprovechamiento de vacíos legales, o ineficiencias o inconsistencias entre las autoridades tributarias, se considerarán elusión, o en otros casos, planeación.

Aunque constantemente se confunden, y doctrinariamente no se han trazado líneas distintivas unánimemente aceptadas, consideramos que la definición propuesta por PAUL CAHN-SPEYER, brinda elementos sustanciales y suficientemente amplios para que de ellos pueda esbozarse un criterio general diferenciador.

Dice CAHN-SPEYER que “el fenómeno de la elusión difiere de la evasión principalmente en dos aspectos: a través de la elusión se evita que nazca la obligación tributaria; la elusión se realiza sin ocultamiento a la vista de la Administración, al paso que la evasión persigue proporcionar falsa información a las autoridades fiscales. Así, el fraude fiscal se caracteriza por: a) declaraciones falsas o engañosas y b) ocultación engañosa, requiriéndose la configuración de dos elementos: i) el elemento intencional (dolo), y ii) el elemento material (evasión del tributo).”⁴⁰ Nos parece que en el caso de la evasión tributaria, el elemento subjetivo también se cumple cuando existe culpa grave o negligencia, en la medida que (i) el desconocimiento de la ley no sirve de excusa para su incumplimiento y; (ii)

⁴⁰ CAHN-SPEYER. Op. Cit. Pág. 25.

el deber de contribuir impone al ciudadano un mínimo de diligencia en su ejecución.⁴¹

Siguiendo a GIORGETTI, CAHN-SPEYER plantea que la evasión tributaria es “cualquier hecho comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición tributaria que contravenga o viole directamente una norma fiscal y en virtud de la cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago de un tributo previsto por la Ley”.⁴²

Así las cosas, la evasión implica el incumplimiento de una obligación tributaria sustancial,⁴³ que en cuanto es exigible, ya ha nacido a la vida jurídica. Es decir que, el hecho que la desencadena ya se produjo, y el sujeto pasivo, por omisión o por comisión, busca ocultarla o alterarla. Por ello la evasión ocasiona siempre un ilícito sancionable, tal como lo establece el artículo 647 del Estatuto Tributario.

En cambio, la elusión tributaria supone que el posible obligado evita que nazca a la vida jurídica su obligación tributaria, o condiciona su nacimiento a circunstancias que de alguna manera le resultan favorables, bien sea por la cuantía del tributo a cargo, o por el costo fiscal que genera, o por el plazo para su pago, o la tarifa a que va a estar sujeto. Estos aspectos pueden obedecer al aprovechamiento de beneficios tributarios, o a la aplicación de minoraciones estructurales. De allí que la utilización de la forma jurídica alternativa, que conlleva al mismo resultado económico con una menor carga fiscal, no sea en sí misma cuestionable, puesto que el ordenamiento

⁴¹ Sobre el error en materia de obligaciones tributarias, puede referirse el profundo estudio de Amelia González Méndez. Buena fe y derecho tributario. Marcial Pons. Barcelona. 2001. Pág. 85 y ss.

⁴² CAHN-SPEYER. Op. Cit. Pág. 30.

⁴³ ROZO, Carolina. *Tributación corporativa a la luz de las Legislaciones de Estados Unidos, México, Perú y Holanda*. En “37 Jornadas Colombianas de Derecho tributario. Memorias 2013. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá. 2013. Pág. 180.

la ha previsto como válida.⁴⁴ Lo cuestionable es el uso irregular que el contribuyente le da.⁴⁵

La dificultad de analizar los linderos entre la elusión y la planeación son de tal magnitud⁴⁶, que hoy por hoy no existe consenso sobre si la elusión implica, solo en algunos casos, ilicitud de la conducta.⁴⁷ Para algunos autores,⁴⁸ amparados en el principio de legalidad tributaria, la elusión fiscal no es sancionable siempre que no se incurra en el hecho generador de la obligación tributaria, porque la obligación nunca nació en cabeza del individuo. A este punto, la discusión teórica se torna un asunto de semántica: ¿la planeación es elusión lícita? ¿la elusión es siempre ilícita?

Sin perjuicio de mencionar que los conceptos jurídicos elusión, evasión y planeación fiscal, varían sensiblemente de jurisdicción a jurisdicción, y de autor a autor⁴⁹, pareciera que la elusión, pudiera tener dos variantes: (i) la

⁴⁴ En Australia, por ejemplo, la Corte Suprema ha determinado que cuando el ordenamiento le da al contribuyente la posibilidad de elegir entre dos formas de realizar un negocio, se debe respetar la elección del contribuyente incluso si supone la realización de acuerdos y maniobras sin otra justificación distinta de la obtención de la ventaja fiscal. AA.VV. Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law (IFA Cahiers), 2002, IFA – Kluwer Law International. Pág. 47.

⁴⁵ AMATUCCI, Andrea. Derecho de la hacienda pública. Obras fundamentales. *El ordenamiento jurídico de la hacienda pública*. Temis. Bogotá. 2008. P. 372.

⁴⁶ Incluso la Autoridad Tributaria, en reciente doctrina, ha reconocido la dicotomía conceptual entre elusión y evasión, al preceptuar que: “*La elusión fiscal, en el plano terminológico y normativo, es objeto de discusión. A ella suelen remitirse las diferentes técnicas y procedimientos de minimización de la carga fiscal, que no suponen evasión en cuanto se dirigen a evitar el nacimiento del hecho que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria. Algunos consideran que la elusión, a diferencia, de la evasión, representa una violación indirecta – admisible en algunos casos e inadmisible en otros (cuando se abusa de las formas jurídicas para evitar o reducir la carga fiscal) – de la ley tributaria. De otra parte, lo que distingue a la elusión fiscal del ahorro fiscal, es la colocación del contribuyente en áreas de comportamiento y de actividad no indiferentes para el legislador, pero deficientemente reguladas por éste o no comprendidas de manera efectiva por sus norma*

s”. DIAN, concepto 048995 de 2013.

⁴⁷ AMATUCCI. Op. Cit. P. 373. “La elusión se verifica en el momento en el que el contribuyente regula jurídicamente sus propias relaciones económicas, con el fin de evitar que se verifique el supuesto de hecho y que este quede fuera de la esfera del ahorro impositivo”.

⁴⁸ PÉREZ DE AYALA, Miguel. Elusión fiscal versus conductas ilícitas: una cuestión pendiente de solución. Universidad San Pablo CEU. Madrid. 2002. Pág. 13 y ss.

⁴⁹ Ibídem.

elusión lícita, o no sancionable; y (ii) la elusión ilícita, o contraria a derecho. Sin embargo, no existe claridad sobre la materia.

Ante la dificultad práctica de determinar cuándo la conducta es ilícita, el abuso aparece como una conciliación entre los principios en conflicto: por un lado, el principio de libertad junto con el principio de legalidad en materia tributaria; por el otro, el principio de sustancia sobre forma, el principio de solidaridad y el principio de igualdad.

Ante las vicisitudes y controversias que han generado los oscuros límites entre la planeación fiscal y la elusión ilícita, varias teorías de deslinde han surgido, pretendiendo amojonar las irregulares fronteras entre estos conceptos jurídicos.

En todo caso, compartimos la visión de Amatucci, quien considera que la elusión comporta unos elementos diferenciadores: (i) Existe incongruencia entre la finalidad de la operación y los principios del ordenamiento; (ii) Se evita el nacimiento de la obligación tributaria (lo que la diferencia de la evasión); (iii) Supone la utilización, por parte del actor, de artificios para aprovechar los espacios no regulados o deficientemente regulados en el sistema; (iv) existe siempre un elemento intencional.⁵⁰ En últimas, se trata de un problema de adecuación entre la forma usada y la *ratio legis*, que produce un efecto fiscal negativo para la administración.

2.3. Algunas teorías sobre las fronteras entre la elusión y la economía de opción

Para los efectos de esta introducción, se hará mención a las diferentes teorías que se han usado para tratar de establecer los límites a los alcances

⁵⁰ AMATUCCI. Op. Cit. P. 373.

de la economía de opción, a saber: el abuso del derecho, el fraude a la ley y la simulación.

2.3.1. El abuso del derecho

En la mayoría de países herederos de la tradición romana, las reglas para evitar la elusión fiscal tienen orígenes en el abuso del derecho.⁵¹ De acuerdo con esta teoría, cuando el ejercicio de las libertades de configuración negocial derive en el abuso del derecho del contribuyente, en demérito del derecho de la administración a recaudar el tributo, nos encontraremos ante una elusión ilícita.

La teoría del abuso del derecho parte de suponer que salvo contadas excepciones, los derechos individuales son derechos relativos, cuyo ejercicio debe desplegarse apuntando a una finalidad social y económica, intrínseca a la vida en comunidad.

De esta manera, se considera que el ejercicio de un derecho es abusivo cuando se descarrila del sendero propio de su finalidad económica o social, así como cuando se ejercita con el propósito de perjudicar a un tercero, sin obtener ningún beneficio. Dice Planiol “El derecho cesa donde el abuso comienza, y no puede haber allí uso abusivo de un derecho cualquiera, por la razón irrefutable de que un solo y mismo acto no puede ser a la vez conforme a derecho y contrario a derecho”.⁵²

En Colombia, a pesar de carecer de consagración legal expresa, la tendencia de la relativización de los derechos fue acogida desde la reforma

⁵¹ AA.VV. Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law (IFA Cahiers), 2002, IFA – Kluwer Law International. Pág. 42. En Alemania y Austria, la aproximación a la regla antielusión se realiza desde una óptica de abuso de las formas jurídicas. En Francia, la aproximación obedece a la lógica de abuso de derechos subjetivos.

⁵² Tomado de EMILIANI ROMAN, Raimundo. Curso razonado de las obligaciones. T. II. Universidad Sergio Arboleda. 2001.

constitucional de 1936, y desarrollada ampliamente por la jurisprudencia civil de la década de los treinta, una muestra de ella se incluye en este trabajo en acápite posterior.

En materia tributaria, es claro que el ejercicio abusivo no se produce por el solo propósito de perjudicar el recaudo de la administración, sino también, con miras a obtener un beneficio en términos de ahorro impositivo. Por ello, el abuso de los derechos tiene particularidades propias cuando se aplica al campo tributario.

Tal como señala Amatucci⁵³, en el comportamiento abusivo, el contribuyente estudia las fisuras o inconsistencias del sistema tributario y configura su relación económica aprovechando los espacios no previstos por la norma antielusiva. En estos casos “el derecho no se construye con base en el hecho, sino el hecho, con base en el derecho”.⁵⁴

2.3.2. El fraude a la ley

El fraude a la ley es una institución originalmente del derecho privado, trasladada a otros campos del derecho, que guarda similitudes con el abuso del derecho, pero que está acompañada de importantes diferencias.

Paulo, en el Digesto, definió el fraude en los siguientes términos: “Obra contra la ley el que hace lo que la ley prohíbe; en fraude de ella el que, respetando las palabras de la ley, elude su sentido⁵⁵”. A pesar del tiempo transcurrido desde la definición expresada en tiempos del imperio romano, consideramos que resulta absolutamente acertada para sintetizar las características del actuar fraudulento: por una parte, en el fraude a la ley

⁵³ AMATUCCI. Op. Cit. P. 376.

⁵⁴ *Ibídem*.

⁵⁵ D'ORS et al. Digesto de Justiniano, I. 1968. 1,3,29. Pág. 57. Citado por CODERCH, Pablo Salvador et al. Autonomía privada, fraude de la ley e interpretación de los negocios jurídicos. En *InDret* 3/2004. Universitat Pompeu Fabra. Barcelona. 2004. Pág. 8.

existe una norma de cobertura, que es aquella que, en su literalidad, faculta la realización de una conducta, y otra norma, la violada, cuyo fin resulta desconocido, bajo la sombra de la norma de cobertura. Es decir, en el fraude a la ley hay una violación del espíritu de la norma, o por decirlo de otra manera, existe una violación indirecta de la ley.

El fraude puede darse de diferentes maneras: por ejemplo, mediante la interposición de sociedades o vehículos, que ocultan al verdadero beneficiario real, quien, por ley, no puede realizar determinada actividad directamente. En suma, el fraude a la ley implica una norma violada en sentido teleológico, y una norma de cobertura, que ampara formalmente el resultado fraudulento.⁵⁶

En síntesis, resaltamos que las figuras de fraude a la ley y abuso de derecho, guardan diferencias conceptuales que no conviene pasar por alto: En el abuso del derecho, existe un ejercicio desproporcionado de un derecho subjetivo, que lo deslegitima. Los daños que ese uso excesivo generen serán daños directos, en cuanto se ocasionan por la desviación de la finalidad económica o social del derecho subjetivo utilizado.

En cambio, en el fraude a la ley siempre estaremos en presencia de dos normas, una de las cuales es burlada al amparo de la otra. Las consecuencias del fraude son indirectas, en cuanto no se derivan de la violación directa de la ley, sino por su disimulada inaplicación, en contra de su espíritu.

En algunos países, la principal herramienta para combatir la elusión fiscal tiene origen en los códigos civiles, que rechazan el uso abusivo de los derechos individuales, o el fraude a la ley, y desconocen los efectos

⁵⁶ ACOSTA, Simón Eugenio. Del fraude a la ley al conflicto en la aplicación de normas tributarias. En *Economía, derecho y tributación. Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón*. Ediciones Universidad de Salamanca. Salamanca. 2005. Pág. 827 y ss.

jurídicos de los actos estructurados como ejercicio de dichas figuras. A partir de las facultades reconocidas en los ordenamientos privados, las autoridades tributarias y las cortes han establecido límites a las libertades de configuración negocial de los contribuyentes.⁵⁷

2.3.3. Simulación

De otra parte, algunos autores intentaron definir que existía elusión ilícita cuando el contribuyente, en uso de las facultades expresas de la legislación civil, configuraba su relación negocial con ocultamiento de la realidad subyacente, por acuerdo interno y secreto de las partes. Es decir, existiría ilicitud de la actividad del contribuyente cuando este realizara una operación por la vía de la simulación. En ese sentido, un problema práctico aparece en cuanto en un caso concreto el efecto de la simulación, permitido en derecho civil, contraviene la norma fiscal.

Enseña Valencia Zea que la simulación es el acuerdo de las partes de emitir concordantes declaraciones de voluntad, distintas de lo realmente querido, con el fin de engañar a terceros.⁵⁸ En ese sentido, dicho engaño no acarrea en sí mismo un acto ilícito y prohibido, siempre y cuando no se constituya en mecanismo para hacer fraude a terceros.

Para los efectos de este artículo, las simulaciones en las cuales el negocio oculto no implique que la administración fiscal redujo su pretensión de recaudo, no serán relevantes, y por lo tanto, no merecerán atención de

⁵⁷ AA.VV. Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law (IFA Cahiers), 2002, IFA – Kluwer Law International. Pág. 38. Es relevante el caso de Holanda, que a pesar de tener una cláusula general antiabuso, utiliza principalmente el fraude a la ley como mecanismo de fiscalización. Se sugiere revisar la Pág. 456 y siguientes.

⁵⁸ VALENCIA ZEA, Arturo. Derecho Civil. Obligaciones. T. II. Bogotá. 1997. Pág. 324 y ss.

parte de la administración. Sin embargo, en aquellas ocasiones en que el negocio simulado implique una mayor carga fiscal para las partes, se deberá dar prevalencia a la realidad económica, porque de lo contrario, la administración resultaría afectada por un pacto privado.

Es importante mencionar que los negocios simulados para efectos civiles, que son declarados en sus términos de realidad económica ante la administración fiscal, no deben ser objeto de fiscalización en cuanto el fisco no resulta perjudicado como efecto del acuerdo privado.

Por el contrario, los negocios simulados cuya realidad económica se oculta a la administración tributaria, constituyen elusión tributaria, siempre que el fisco sea engañado por los particulares. En la medida que dicho engaño produzca una erosión de la base gravable de la transacción realmente deseada por las partes, nos encontraremos frente a un evento de elusión.

En sentido contrario, cabe preguntarse qué tratamiento tributario debería aplicarse en los casos en que el negocio verdaderamente deseado tiene una menor o inexistente carga tributaria, mientras que el negocio superficial o simulado genera una mayor carga tributaria. En estos casos, la mayoría de jurisdicciones que considera que la simulación puede conducir a la elusión, también concluyen que el contribuyente puede alegar la simulación en su favor, cuando quiera que el negocio real resulta en una menor carga impositiva. Este es el caso de Austria, Bélgica, Corea, México y Alemania⁵⁹, en el entendido que la simulación se realizó con un propósito extrafiscal. Nos parece que, en el caso colombiano, las recientes reformas legales que hacen prevalecer la sustancia sobre la forma, y normas concretas como la que regula la posesión para efectos fiscales, indicarían que sí es posible que el contribuyente invoque la existencia de un negocio simulado, a efectos de que no se le extiendan los efectos fiscales del negocio que

⁵⁹ AA.VV. Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law (IFA Cahiers), 2002, IFA – Kluwer Law International. Pág. 32.

formalmente se celebró. Obviamente esta consideración no aplicaría para impuestos indirectos que se causan con la celebración del negocio simulado (impuesto de registro, impuesto de timbre, etc.).

Por último resulta pertinente mencionar que, aunque frecuentemente sea subsumida por los anteriores conceptos jurídicos, el principio de primacía de la sustancia sobre la forma, es diferente e independiente de las mencionadas instituciones. En ese sentido, advertimos que ni el abuso del derecho propio, ni el fraude a la ley implican necesariamente la vulneración del principio de sustancia sobre forma, como ocurre con quien en uso de su derecho a realizar derechos de petición, o presentar demandas judiciales, entorpece la actividad investigativa de la administración. En cambio la simulación siempre supone que la voluntad exteriorizada por las partes (forma) difiere de lo realmente querido (sustancia).

2.3.4. Sustancia versus Forma

En primer lugar conviene mencionar que el artículo 228 de la Constitución Política⁶⁰ consagró el principio de la prevalencia del derecho sustancial sobre el procesal en la administración de justicia. Desde una perspectiva general, se podría concluir que la finalidad del principio bajo estudio, consiste en impedir que las formalidades obstruyan la materialización del derecho sustancial. Es decir, el incumplimiento de un deber formal no siempre debe ser considerado como una causal suficiente para que el derecho sustancial se inaplique y desproteja. La Corte Constitucional, refiriéndose a la aplicación de dicho principio en materia tributaria, ha dicho que “por disposición del artículo 228 Superior, las formas no deben convertirse en un obstáculo para la efectividad del derecho sustancial, sino que deben propender por su realización. Es decir, que las normas

⁶⁰ El artículo 228 superior regula la prevalencia del derecho sustancial sobre el procesal, en una aproximación evidentemente procesalista, no referida a la sustancia fáctica de las operaciones. Es la principal mención que frente a este tema hace la Carta Política..

procesales son un medio para lograr la efectividad de los derechos subjetivos y no fines en sí mismas”⁶¹.

No obstante lo anterior, en tratándose de la aplicación del principio de prevalencia de derecho sustancial sobre el formal en materia tributaria, el máximo tribunal constitucional también ha sido enfático al indicar que: “el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales hoy en día ha adquirido una relevancia propia que no se reduce al caso colombiano, pues permite hacer efectivo el deber material de tributación consagrado en el artículo 95-9 de la Constitución así como los principios esenciales del sistema tributario como son los de equidad, eficiencia y progresividad consagrados en el artículo 363 de la Carta Política, por lo que es imprescindible que dichos deberes formales sean cumplidos con todo rigor”⁶². De manera que, en el ámbito fiscal tanto las normativas formales como las sustanciales, deben ser siempre observadas por los contribuyentes.

La pregunta forzosa para efectos de nuestro análisis es ¿qué se entiende por forma y sustancia?; Para responderla, es necesario aproximarnos indicando que la forma se refiere a los términos o conceptos utilizados para definir una transacción sin un análisis de fondo, incluyendo también las condiciones legales establecidas por la ley (derecho formal), mientras que por su parte, la sustancia se refiere al contenido económico de la transacción más allá de su estructuración legal⁶³. La forma va ligada, desde el punto de vista jurídico, con la caracterización que los intervinientes dan a su relación económica, lo cual abarca desde la denominación del vínculo contractual (contratos nominados y contratos típicos), hasta el contenido de

⁶¹ Corte Constitucional. Sentencia T-268/2010. M.P. Jorge Iván Palacio Palcio.

⁶² Corte Constitucional. Sentencia C – 733 de 2003. M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

⁶³ AA.VV. Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law (IFA Cahiers), 2002, IFA – Kluwer Law International. Pág. 22 y ss

tales contratos, o la estructuración de la manera en que se perfecciona el traslado de un derecho.

Cuando la significación económica y la voluntad de las partes coincide con la exteriorización jurídica de la operación, la sustancia y la forma constituyen un solo cuerpo armonioso. Las dificultades surgen cuando la vestidura legal de la operación no constituye con la relación económica subyacente, o no corresponde con la manera natural y común en que se obtiene el mismo resultado. En estos casos, el juzgador tiene el reto de determinar cuál era la verdadera finalidad de la operación, y cuál era el ropaje jurídico más adecuado, para que, de esa forma, se determinen los efectos fiscales generados por la operación sustancial.

Es importante mencionar que en ocasiones, dos operaciones pueden tener el mismo resultado material económico, es decir, la misma sustancia económica, pero diferir en cuanto a su sustancia jurídica. Por ejemplo, desde el punto de vista económico, la compra de una sociedad puede ser equivalente a la compra de sus activos, en el supuesto que el adquirente está interesado en continuar con el mismo negocio, y no existe una limitación jurídica para que los realice a través de un nuevo vehículo con los activos de la otra compañía, o que lo realice directamente desde la compañía cuyas acciones adquirió. Sin embargo, la sustancia jurídica de las dos operaciones es sensiblemente diferente, por obvias razones.⁶⁴ En estos casos, la elección de la sustancia jurídica, cuyo resultado económico es igual, no debería ser cuestionada, en cuanto se respeta la sustancia económica, y el contribuyente elige entre dos alternativas jurídicas que le reconoce el ordenamiento. En otras palabras, es posible que una situación económica tenga dos materializaciones jurídicas válidas.

⁶⁴ AA.VV. Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law (IFA Cahiers), 2002, IFA – Kluwer Law International. Pág. 24 y 574 y ss. Aa respecto, se recomienda revisar el estudio sobre la diferenciación entre sustancia legal y sustancia económica en el Reino Unido.

3. ANTECEDENTES EN COLOMBIA

Los contribuyentes colombianos no han sido ajenos a las inclinaciones por no tributar. Culturalmente ha sido tolerado que las personas se sustraigan de sus obligaciones tributarias, y en algunos contextos simplemente se percibe como un acto de picardía o de astucia frente a la administración.

Por su parte, la autoridad tributaria, hasta hace relativamente poco tiempo, no contaba con herramientas suficientes para realizar fiscalizaciones sistemáticas y cuestionar las estructuras tributarias sofisticadas, entre otras razones, por recursos escasos, y porque sus funcionarios no estaban debidamente capacitados.⁶⁵

El rápido crecimiento de la economía colombiana durante los últimos diez años, y el auge de inversión extranjera han implicado una sofisticación sustancial en las planeaciones tributarias, y han llevado a la Administración Tributaria a especializar y capacitar sus funcionarios para estar preparados para enfrentar los nuevos retos conceptuales de la economía globalizada.

Sin embargo, el abuso de las formas jurídicas no es un tema reciente en el país. Por el contrario, tanto la jurisprudencia civil como la contenciosa administrativa y recientemente la constitucional, han señalado lineamientos sobre las conductas abusivas, que son aplicables también en materia fiscal, desde mucho tiempo atrás.

3.1. Jurisprudencia del Consejo de Estado y la Corte Constitucional sobre abuso del derecho y principio de sustancia sobre forma.

⁶⁵ Así se menciona en la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012.

De la jurisprudencia contencioso administrativa examinada, se advierte que el marco conceptual del Consejo de Estado ha sido uniforme en privilegiar en todas las circunstancias la sustancia de las operaciones económicas en materia fiscal, frente a la forma que el contribuyente le da a la respectiva operación. En ese sentido la jurisprudencia acude al concepto de fraude a la ley, de manera que rechaza el resultado pretendido por las partes en cuanto éste se obtiene por medio del engaño o la burla a la ley.

Sin embargo, debemos resaltar que en la práctica las decisiones del supremo tribunal de lo contencioso administrativo reconocen relevancia a los aspectos formales de las operaciones jurídicas (como ocurre cuando se niegan beneficios o se desconocen gastos por la ausencia de un requisitos formales), las cuales no son fácilmente detectables en un estudio jurisprudencial, en la medida en que en esos casos la controversia no versa sobre sustancia o forma sino que de *facto* el Juez decide amparado en un aspecto formal de la controversia puesta en su consideración.

3.1.1. Sentencia del Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. Santafé de Bogotá, D.C., 2 de marzo de 1990. Ref.: Expediente No. 1957

En el caso analizado, la declaración de renta por el año 1980 del contribuyente demandante arrojó un saldo a favor, derivado de la pérdida originada en la venta de cuotas sociales a un vinculado económico. De acuerdo con la administración, la operación de compraventa no reflejó la realidad económica en cuanto el precio difiere notoriamente del precio de mercado. Por esa razón, desconoció la pérdida en la venta de las cuotas sociales.

En dicha sentencia, el Consejo de Estado señaló que era función de la administración tributaria indagar por el contenido real de las transacciones,

de manera que se impusiera la verdad sobre el ropaje formal que daban los contribuyentes. “Es función intrínseca de la Administración Tributaria vigilar (...) que los sujetos pasivos de la obligación, no la infrinjan directamente (la ley) ni a través de operaciones que aunque virtual o aparentemente legales tengan como objeto menguar los intereses del fisco que la doctrina conoce como elusión tributaria. (...) La interpretación de la ley tributaria no puede atenerse a la verdad formal, debe buscar siempre la verdad real en la determinación de la carga impositiva que corresponde pagar a sus administrados, pues de no ser así su acción resultaría nugatoria.”

3.1.2. Sentencia del Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. Santafé de Bogotá, D.C., 3 de julio de 2003. Ref.: Expediente No. 11650

En este caso, la sociedad TEXAS PETROLEUM COMPANY presentó declaración de impuesto de renta por el año gravable 1994, liquidando un saldo a favor de \$2.855.917.000.

Luego presentó corrección a la anterior declaración, disminuyendo el saldo a favor a la suma de \$ 2.801.507.000.

El 22 de noviembre de 1995 presentó solicitud de compensación del saldo a favor, el cual fue reconocido y compensado mediante Resolución 1121 de diciembre 22 de 1995.

El 12 de abril de 1996, presentó corrección a la declaración, en la cual denunció nuevos ingresos por venta de un campo petrolero y solicitó como costo fiscal por dicha enajenación \$124.424.727.000; una pérdida líquida de \$ 10.766.564.000, y liquidó un saldo a favor de \$2.801.507.000.

A través de investigaciones originadas en denuncias ciudadanas, la administración tributaria pudo determinar que inicialmente el contribuyente omitió una operación realizada en el año gravable, que luego declaró cuando obtuvo evidencias de las deducciones que podrían neutralizar tales ingresos; no obstante, no era claro que ingresos y deducciones coincidieran en el mismo año gravable.

Mediante la sentencia apelada el Tribunal de instancia declaró la nulidad parcial de los actos demandados, y como consecuencia de ello reconoció una deducción teórica en la suma de \$984.529.000 y una pérdida líquida \$6.533.450.000.

La contribuyente acudió ante la jurisdicción para solicitar la nulidad de la liquidación oficial, y la confirmación de la declaración privada, tal como fue corregida el 12 de abril de 1996.

En esta ocasión, el Consejo de Estado sostuvo “Adicionalmente, encuentra la Sala pertinente al caso, el criterio reiterado en la sentencia de febrero 4 del 2000 Expediente 9742, donde se dijo: En relación con un tema que ha sido materia de reiterada afirmación jurisprudencial, la Sala tiene establecido que el desconocimiento, por la Administración Tributaria, del efecto fiscal que generen determinados negocios jurídicos celebrados por particulares, no niega la validez de éstos, sino que la reafirma como que sirve de prueba del presunto fraude fiscal, ni (la Administración) usurpa atribuciones de competencia de otros órganos o funcionarios, siendo facultad propia de los funcionarios impositivos la de velar porque no se infrinja la obligación tributaria sustancial, directamente o a través de operaciones que, aunque aparentemente legales, tengan por objeto menguar los intereses del fisco, entendiendo, además, que la interpretación de la ley tributaria no puede atenerse simplemente a la verdad formal, sino que debe perseguir siempre la verdad real, para que no resulte ineficaz la

acción fiscalizadora, ni se deroguen, por convenio de las partes, las prescripciones de la ley en contravía del artículo 16 del Código Civil.”

Con base en lo anterior, el Consejo de Estado decidió confirmar la sentencia de primera instancia, señalando que en ella se había reconocido la operación sustancial en lo relacionado con gastos deducibles e inversiones amortizables, y desconocido aquello que artificialmente creaba el contribuyente como pérdida en activos monetarios. Destacamos que en esta sentencia el Consejo de Estado indica que los funcionarios públicos tienen el deber de buscar la verdad sustancial de las operaciones económicas, con el fin de evitar perjuicios al fisco, y para ello están facultados para indagar y solicitar información que consideren relevante. En la práctica, esta sentencia acoge la doctrina de prevalencia de la sustancia sobre la forma, en la medida que la autoridad judicial expresamente reconce a la autoridad administrativa la facultad y el deber de ignorar la forma legal de acuerdos u operaciones, y mirar su verdadera sustancia con el fin de prevenir el uso de estructuras artificiales de ser usadas para la elusión fiscal.

3.1.3. Sentencia del Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. Santafé de Bogotá, D.C., 1 de noviembre de 1991. Ref.: Expediente No.0203

En este caso se decidió el recurso de apelación interpuesto por MALTERIAS UNIDAS S.A. contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca el 25 de abril de 1984, la cual accedió parcialmente a las súplicas de la demanda de revisión de la operación administrativa que determinó el impuesto de renta y complementarios a cargo por el período gravable de 1975.

La Administración realizó inspección a los libros de contabilidad de la empresa y profirió liquidación oficial de revisión, con base en los hallazgos. Como resultado, adicionó la renta declarada, desestimó deducciones propuestas, incrementó el patrimonio e impuso sanción por libros de contabilidad e inexactitud.

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca en sentencia del 26 de abril de 1984, dio la razón a la Administración Tributaria y desestimó los alegatos de la empresa cuestionada.

Conociendo en apelación la sentencia impugnada, en esta sentencia el Consejo de Estado se refirió al alcance real de la contabilidad, y a su vocación de reflejar la verdadera identidad de las transacciones, con independencia del ropaje jurídico que las partes le den. “(...) La Sala tiene en cuenta que la finalidad primordial de la contabilidad, según los términos usados por el Código de Comercio, es la de suministrar una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante. Pero por «negocio» ha de entenderse no sólo el que se realice y perfeccione con todos los requisitos legales como es lo ideal, sino también deben quedar registrados los que se ejecuten en realidad mediante traslación de bienes y dinero, así sea sin ceñirse a la formalidad propia del respectivo contrato o forma jurídica a que correspondan. La contabilidad no puede limitarse a registrar solamente los negocios jurídicamente perfectos, pues si así fuera, el contador sería una especie de censor jurídico, calidad ésta que en parte alguna se le ha asignado; además tal exigencia se traduciría en la imposibilidad de consignar las operaciones que en ocasiones una empresa realiza injurídicamente (sic), es decir, inclusive en contra de una clara prohibición legal y no por ello puede dejar de registrarse en la contabilidad, obviamente sin perjuicio de la responsabilidad que les cabe a los administradores. (...)”.

Con base en lo señalado, el Consejo de Estado confirmó la sentencia de primera instancia, y condenó por indebido manejo de la contabilidad a la sociedad apelante.

3.1.4. Sentencia del Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. Santafé de Bogotá, D.C., 19 de mayo de 2011.

En el presente caso, el Consejo de Estado se pronunció sobre el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución confirmatoria 008 del 25 de mayo de 2007, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución 032 del 4 de mayo de 2006, que rechazó el valor solicitado en devolución por valor de \$348.375.000, generado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000 de la sociedad ALMADELCO LIQUIDACION NIT. 860.002.151 administrado por Fiduciaria Cafetera S.A.

En lo referente a la aplicación de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, el Consejo de Estado concluyó que: “no se pueden dejar de lado las reglas fundamentales que enmarcan el procedimiento tributario, ya que todas las actuaciones deben surtirse en la oportunidad procesal indicada por la ley. Así las cosas, la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, que pide la demandante, no pueden llevar al extremo de modificar todo el ordenamiento procedimental tributario, con el fin de adecuar una actuación administrativa a situaciones particulares de un contribuyente, pues de hacerlo se vulnerarían postulados constitucionales superiores, como el debido proceso y el derecho de defensa, además de desconocer la naturaleza jurídica de las normas procesales, que son de orden público y de estricto cumplimiento, como ya se indicó”.

3.1.5. Sentencia del Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Tercera. Santafé de Bogotá, D.C., diecinueve (19) de agosto de mil novecientos noventa y nueve (1999). Ref.: Expediente No. 10641

En esta sentencia el Consejo de Estado se pronunció sobre el abuso del derecho de asociación y libertad de empresa, cuando la creación de una sociedad obedece a un objetivo ilegítimo, consistente en realizar fraude a la ley. Al respecto, en el caso analizado se concluye que el vehículo societario fue utilizado con el fin de habilitar a los socios a realizar una actividad que, directamente tenían prohibida. En el mismo sentido, existe una norma expresa en materia de patrimonios autónomos, según la cual, el negocio fiduciario no podrá ser utilizado en fraude a la ley.⁶⁶

“Pese a que la personalidad es un privilegio que la ley le otorga a la sociedad exclusivamente para el fin concreto y determinado que se propuso al momento de su creación, cuando en su desarrollo práctico propicia abusos y fraudes se hace necesario prescindir o superar la forma externa de la persona jurídica para desvelar las personas e intereses ocultos tras ella.

Es así como la doctrina ha elaborado la teoría del levantamiento del velo de la sociedad o *liftingtheveil*, conocida también en el derecho anglosajón como *disregard of legal entity*, que son medios instrumentales o técnicas de aplicación de los tribunales, cuando la personalidad jurídica es utilizada para lograr fines ajenos a aquellos para los cuales se creó, caso en el cual debe prescindirse de tal persona y tomar en consideración los hombres y los intereses que detrás de ella se esconden.

⁶⁶ Decreto 1049 de 2006. Artículo 1°.

(...) Así mismo cuando se forma para burlar el ordenamiento jurídico, o si después de constituida con arreglo a la ley se desvía su finalidad, o la persona es utilizada para actos o propósitos ilícitos, se configura el ejercicio anormal de un derecho que merece correctivos para que no persista el abuso. En tales eventualidades la autoridad no ha de vacilar en levantar el velo de la persona jurídica para ver la otra realidad configurada por el interés de los individuos que integran la sociedad, cuando esta no cumple su objeto dentro de los límites permitidos por el ordenamiento jurídico, único ámbito en el cual es legítimo invocar la estructura de la persona jurídica como ser distinto de sus asociados.

La doctrina española por su parte, recuerda que los tribunales en algunas ocasiones han prescindido de la abstracción de la persona jurídica como realidad social a la que el Estado reconoce o atribuye individualidad propia, distinta de las personas que la forman, cuando es utilizada como pantalla protectora para que se lleven a cabo actos en fraude de la ley o en perjuicio de terceros. En esto precisamente consiste la doctrina del <levantamiento del velo> de la persona jurídica. Si la estructura formal de la persona jurídica se utiliza de una manera abusiva, el juez puede descartarla para que fracase el resultado contrario a derecho que se persigue, por lo cual ha de romper con el hermetismo que la caracteriza, esto es, con la radical separación entre persona jurídica y sus miembros componentes. Este abuso tiene lugar cuando la persona jurídica se utiliza para burlar la ley, para quebrantar obligaciones, para conseguir fines ilícitos y en general para defraudar.”

3.1.6. Sentencia Corte Constitucional C- 015 de 1993

El ciudadano Jorge Hernán Gil Echeverry, solicitó a la Corte Constitucional declarar la inexequibilidad del artículo 278 del Estatuto Tributario.⁶⁷

Las razones para solicitar la inexequibilidad fueron las siguientes:

Señalaba el actor que el Presidente se excedió en el ejercicio de las facultades extraordinarias otorgadas por el Congreso, porque éstas sólo lo autorizaron para expedir un Estatuto Tributario, pero no para modificar normas contenidas en otros códigos, que fue lo que sucedió con la norma demandada, ya que modificó el Código Civil y el de Comercio, al variar las normas relativas a libertad contractual y específicamente a la libertad para pactar el precio, al igual que las relativas a las hipotecas.

La norma acusada consagra restricciones al crédito que representan una invasión a la órbita propia del Congreso, ya que es a esta Corporación a la cual corresponde regular lo relacionado con el aprovechamiento e inversión de los recursos captados al público.

Según el demandante, la norma acusada transgrede el artículo 333 de la Constitución, pues restringe indebidamente la libertad contractual de compradores y vendedores de inmuebles, y la actividad económica de las instituciones financieras.

También vulneraría el artículo 335 de la Constitución, relativo a la obligación del Gobierno de promover la democratización del crédito, como quiera que el tope fijado en la norma impide a personas de escasos recursos obtener vivienda.

⁶⁷ “Artículo 278. Costo mínimo de los inmuebles adquiridos con préstamos. Cuando se adquieran bienes raíces con préstamos de entidades sometidas a la vigilancia del Estado, el precio de compra fijado en la escritura no podrá ser inferior a una suma en la cual el préstamo represente el 70% del total.

Los notarios se abstendrán de autorizar las escrituras que no cumplan con este requisito.”

En esta sentencia, la Corte Constitucional abordó por primera vez las características, finalidades e interpretación de las normas tributarias en el contexto del recientemente consagrado Estado Social de Derecho. En dicho análisis, la Corte se pronunció sobre las implicaciones de la solidaridad, los límites de la libertad de empresa y contractual, el deber de contribuir, el abuso del derecho, y la prevalencia de la sustancia de las operaciones económicas, sobre su forma jurídica.

Si bien la Corte mezcla algunas características de diferentes instituciones jurídicas (abuso de derecho, sustancia sobre forma), vale la pena resaltar que delimita el alcance del abuso del derecho en materia fiscal, indicando que este se produce cuando el objetivo de la forma adoptada consiste en la reducción o eliminación de un tributo. Esta finalidad no amparada por el derecho, deslegitima el procedimiento, en cuanto atenta contra la equidad y la solidaridad. En tales casos, la *intentio facti* prevalece sobre la *intentio iuris*.

Cabe anotar que, en nuestra opinión, la Corte confunde el abuso del derecho, con la prevalencia de la sustancia sobre la forma. En efecto, no todo abuso de derecho obedece a una ocultación de la intención real de las partes, bajo las formas de otro negocio jurídico (simulación), como erróneamente señala la Corte, por lo cual, no todas las situaciones donde se configure abuso, se deben analizar desde una perspectiva de prevalencia de la sustancia sobre la forma. En consecuencia, no todos los abusos, pueden conducirse por la aplicación de un enfoque de sustancialidad.

En efecto, el abuso del derecho se puede configurar incluso en ausencia de una ocultación de la intención real de las partes (simulación), como ocurre cuando un solo contribuyente fracciona en varios vehículos corporativos su

patrimonio con el fin impedir que respecto de un solo vehículo se configure el hecho generador, por ejemplo, de un impuesto al patrimonio determinado por un patrimonio líquido mínimo. En estos casos, no hay manifestaciones de voluntad que difieran de la voluntad real. Solo hay una voluntad, la de fraccionar un patrimonio, que está autorizada por la ley, pero que resulta ilegítima en la medida que constituye un abuso en el ejercicio de libertad de empresa del contribuyente.

Podría concluirse que la Corte estableció que las operaciones económicas, en materia tributaria, son cuestionables siempre que (i) constituyan un fraude a la ley, en cuanto su objetivo o finalidad sea justamente eludir la causación de un tributo que en circunstancias que no consideraran su impacto fiscal, se habría generado; el contribuyente busca “hacer el quite” a la norma fiscal, por ello, su conducta es fraudulenta; (ii) el contribuyente abusa del ejercicio de un derecho que la legislación le otorga; este puede ser, por ejemplo, la libertad contractual o de empresa o la libertad de asociación. En su ejercicio busca un resultado repudiado por la Constitución o la Ley; (iii) La operación jurídica que formalmente perfeccionó el contribuyente no se compadece de la sustancia económica, por lo cual, en aplicación del principio de sustancia sobre forma, la administración estaría legitimada para corregir los efectos jurídicos formales, y los encausa a los que se habrían producido si la operación sustancial, no ocultada, se hubiera perfeccionado.

“Dada la vocación general del ordenamiento y la conveniente exigencia de preservar la seguridad jurídica, el contribuyente tiene el derecho de hacer uso del mismo y de sus formas, con el objeto de encauzar sus asuntos de la manera más apropiada a su naturaleza e intereses y de modo tal que le signifique la menor responsabilidad fiscal.

La libertad para la utilización de las formas jurídicas, sin embargo, tiene límites que es conveniente precisar, particularmente cuando a ellas se apela con el propósito prevalente de evitar los impuestos o su pago. En estos casos, la transacción respectiva no podrá ser considerada por la legislación tributaria, de acuerdo con los efectos que produce de conformidad con el derecho privado, sin tomar en consideración su resultado económico.

El principio de equidad que inspira el sistema tributario (CP art. 363), en última expresión de igualdad sustancial (CP art. 13), no se concilia con la reverente servidumbre a la forma jurídica privada puramente artificiosa y con un móvil predominante fiscal, pues ella puede conducir a otorgar a una misma transacción diferente trato fiscal. De otra parte, el «abuso de las formas jurídicas», patente en la utilización de definiciones y categorías jurídicas con miras principalmente a evadir o eludir el pago de impuestos, les sustrae su legitimidad, y obliga al Estado a desestimar sus efectos. La *intentio juris* deberá ser desplazada por la *intentio facti*.

En este orden de ideas, se impone privilegiar la sustancia sobre la forma. La legislación tributaria no puede interpretarse literalmente. Los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia económica; si su resultado material, así comprenda varios actos conexos, independientemente de su forma jurídica, es equivalente en su resultado económico a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a las cuales se imputan, no pueden evadir o eludir, el pago de los impuestos.

El principio de prevalencia del derecho sustancial, consagrado en el artículo 228 de la CP, no puede ser ajeno al sistema tributario, máxime cuando éste se funda expresamente en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (CP art 363), de cuyo inalcanzables si se eleva la mera

forma a criterio único y condicionante de la determinación, exigibilidad y pago de la obligación fiscal. En fin, el sistema tributario en el Estado social de derecho es el efecto agregado de la solidaridad de las personas, valor constitucional fundante (CP art. 1), que impone a las autoridades la misión de asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares (CP art. 2).⁶⁸»

Con base en lo anterior, la Corte declaró la constitucionalidad del artículo 278 del Estatuto Tributario.

El Tribunal Constitucional sólo se refiere, como su par administrativo, al deber y legitimidad que tiene la Autoridad Tributaria en el momento de indagar por la verdad sustancial de la transacción; es deseable que la Corte hubiera delimitado los lineamientos en los que se debe basar la Autoridad Tributaria para obtener la verdad real. El motivo por el cual se le imprime tanta importancia a la necesidad de regular los principios y lineamientos de la actuación de la Administración a la hora de emprender la búsqueda de la realidad de la transacción, más allá del principio de legalidad y lo instituido por el legislador, es que la arbitrariedad a la hora de interpretar la sustancia económica e incluso legal, puede ser una desventaja para el contribuyente.

3.1.7. Corte Constitucional. Sentencia C-556 de 1992

La relevancia de esta sentencia consiste en que da luces sobre la yuxtaposición que normalmente ocurre entre el abuso del derecho propio, y el fraude a la ley. En el caso concreto, el Gobierno Nacional declaró el estado de conmoción interior por la grave situación en materia judicial y carcelaria, ocasionada por la interposición de recursos de *Habeas Corpus*,

⁶⁸ Sentencia C-015 de 1993. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

que resultaban procedentes por el marco regulatorio penal que en ese momento se encontraba vigente. Ante la intempestiva liberación de sindicados de graves delitos contra la integridad y la vida de la población colombiana, el Gobierno expide el Decreto Legislativo 1155 de 1992, que declara el estado de excepción, y modifica algunas normas del procedimiento penal.

La sentencia de la Corte declara que la medida es constitucional porque reúne los requisitos exigidos por la Constitución, y no desborda las facultades que se le otorgan Gobierno. No obstante, el salvamento de voto de los magistrados Ciro Angarita y Alejandro Martínez Caballero, ilustra magistralmente la situación en la cual el abuso del derecho puede conducir a un fraude a la ley. Así, cuando el ejecutivo abusa de sus facultades extraordinarias y soluciona con dichos poderes una problemática que no generó el estado de excepción habilitante, realiza un acto en fraude a la ley, en cuanto se vale de unas razones objetivas que le legitiman el ejercicio de ciertas potestades reservadas a situaciones excepcionales, pero las utiliza para resolver problemas ordinarios, que de otra manera no podría utilizar.

“El Gobierno declaró la conmoción interior como resultado de una supuesta perturbación del orden público producida por una interpretación judicial. Al hacerlo, partió de un supuesto inexistente para declarar la conmoción, esto es de una grave perturbación del orden público por causa de una interpretación judicial. El cumplimiento de una función legítima del Estado, en este caso el ejercicio de la función judicial, no puede ser la causa de la perturbación. El gobierno incurre en un grave error lógico al suponer una perturbación que no existe, que no puede existir, puesto que el derecho no puede suponer una perturbación por el hecho de su misma realización. El cumplimiento de la Constitución y de la ley no puede perturbar el orden que ella misma se encuentra llamada a establecer.”

“La noción de abuso del derecho hace alusión a ciertas situaciones en las cuales las normas jurídicas son aplicadas de tal manera que se desvirtúa el objetivo jurídico que persigue la norma, y esto es justamente lo que sucede cuando la norma del estado de excepción es aplicada estratégicamente para solucionar problemas sociales menores o problemas políticos.”⁶⁹

3.1.8. Corte Constitucional. Sentencia C-056 de 1993

En este caso, la Corte estudió una demanda de inexecutableidad contra normas del estatuto de contratación que regulaban los contratos de prestación de servicios personales. Se sostiene que se viola la igualdad en cuanto a los contratistas tienen un régimen diferente, con menores garantías, que las que gozan los trabajadores oficiales y los empleados públicos.

La Corte concluyó que, por tratarse de situaciones sustancialmente diferentes, es razonable que tengan regímenes diferenciados. En todo caso advierte que el uso arbitrario de esta modalidad de vinculación no podría conllevar un ejercicio abusivo, puesto que, en ese caso, el ordenamiento jurídico rechazaría tal alcance de la norma, lo cual no implica que *per-se*, la norma analizada sea inexecutable.

“El trato diferente que en los dos supuestos reciben las categorías que pretenden contraponerse, se justifica por la existencia de una razonable diferencia que media entre ellas y que está dada por el carácter de trabajadores dependientes que exhiben los empleados públicos y trabajadores oficiales y la condición de independencia y autonomía propia del contratista. Lo anterior no obsta para que en un evento de abuso de las formas jurídicas, en gracia del principio de primacía de la realidad sobre las formalidades establecidas por los sujetos de las relaciones laborales, se

⁶⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-556 de 1992.

lleque a desestimar un aparente contrato de prestación de servicios que en su sustancia material equivalga a un contrato de trabajo, en cuyo caso la contraprestación y demás derechos de la persona se regirán por las normas laborales más favorables. Postular esa contingente hipótesis -que de ocurrir conllevaría las consecuencias esbozadas- no autoriza a esta Corte a declarar la inexequibilidad de las normas demandadas.”

3.1.9. Corte Constitucional. Sentencia T-511 del 8 de noviembre de 1993

Esta es uno de los primeros pronunciamientos de la Corte Constitucional sobre el alcance del deber de respetar los derechos ajenos y no abusar de los propios. En el caso analizado, el tutelante solicitó que se ordene a su arrendataria de un bien inmueble que le permita entrar a dicho inmueble en horarios específicos y preacordados, con el fin de mostrar a posibles interesados el inmueble a arrendar.

La arrendataria se opone a dicha autorización argumentando la inviolabilidad del domicilio, y el derecho que contractualmente adquirió, que la autoriza para gozar el bien y permitir el acceso únicamente a quienes ella considere conveniente. Sin perjuicio de aclarar que por tratarse de un asunto del ámbito contractual, la competencia radica en la justicia ordinaria, la Corte analiza los límites del ejercicio de derechos propios, en el marco de la teoría del abuso del derecho, y la Constitución Política de 1991:

“La teoría del abuso del derecho, desarrollada en el derecho privado y acogida jurisprudencialmente en Colombia, incorporada al plano constitucional, no sólo se limita a excluir de la protección del ordenamiento jurídico la intención dañina que no reporta provecho alguno para quien ejerce anormalmente sus derechos en perjuicio de un tercero sino que, además, consagra una fórmula de «equilibrio» en materia de ponderación

de los derechos constitucionales, de manera que su ejercicio no comprometa derechos de igual o mayor jerarquía.

El orden constitucional no admite el ejercicio abusivo de los derechos reconocidos en la Carta (CP art. 95). El preámbulo de la Constitución expresamente consagra como uno de sus fines asegurar la convivencia, la igualdad y la libertad dentro de un marco jurídico, democrático y participativo que garantice un orden político, social y económico justo. Esta finalidad no se podría alcanzar sin la cooperación activa de los particulares quienes son responsables por infringir la Constitución y las leyes y, además, por abusar de sus propios derechos, conducta ésta que de aceptarse como práctica social conduciría a la segura entronización de un orden injusto (CP art. 6). En una perspectiva dinámica, el ejercicio de los derechos constitucionales debe ser compatible con el respeto de los derechos ajenos. Se abusa de un derecho constitucional propio cuando su titular hace de él un uso inapropiado e irrazonable a la luz de su contenido esencial y de sus fines. En este orden de ideas, el abuso es patente cuando injustificadamente afecta otros derechos y, también, cuando su utilización desborda los límites materiales que el ordenamiento impone a la expansión natural del derecho, independientemente de que se produzca en este caso un daño a terceros.

El contenido de un derecho constitucional establece un marco de referencia para su ejercicio legítimo. En la práctica, el reconocimiento normativo de un derecho ofrece un amplio espacio para su expansión. La estructura teleológica de los derechos constitucionales asegura a sus titulares porciones de libertad e igualdad, de manera que esferas específicas de la vida estén fuera del alcance del poder del Estado o de las organizaciones privadas y que los intereses de todos sean tenidos en cuenta en la distribución de los beneficios derivados de la vida social. Sin embargo, el ejercicio de los derechos constitucionales con fines contrarios al orden

jurídico democrático y participativo - por violación de los principios de dignidad humana, solidaridad, buena fe o efectividad de los derechos consagrados en la Constitución - desvirtúa el sistema normativo y al mismo no se extiende la protección estatal.”

En síntesis, la Corte concluyó que en el Estado Social de Derecho, no existen derechos subjetivos absolutos, de manera que, quien ejerza un derecho subjetivo, estará siempre sujeto a examinar si dicho ejercicio se compadece de la finalidad prevista en el ordenamiento, su adecuación para el fin propuesto, y el no sacrificio de un derecho ajeno de mayor jerarquía. Esto implica que, entre otros casos, cuando el ejercicio de un derecho afecte a un tercero, y no beneficie a su titular, se configurara abuso, que deslegitimará su ejercicio.

Lo mismo ocurre con el ejercicio caprichoso o arbitrario, que no se corresponde con su finalidad social. En tales eventos, derechos de terceros pueden prevalecer, en cuanto responden a una aspiración legítima que se adecua al fin de la norma que lo consagra.

3.2. Doctrina de la DIAN sobre abuso del derecho y principio de sustancia sobre forma

En nuestro contexto jurídico, la doctrina de la DIAN juega un papel importante en el sistema fiscal, ya que los conceptos de la DIAN son doctrina auxiliar para los contribuyentes, mientras que para los funcionarios públicos son vinculantes y de obligatorio cumplimiento. La Ley 223 de 1995 en el artículo 264 estableció que: “Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las

autoridades tributarias”. Esto significa que, si la actuación del contribuyente se encuentra respaldada por un concepto de la DIAN, su actuación se encuentra comprendida dentro del marco legal y no podrá ser objetada por la autoridad tributaria, “Esta norma crea una especie de fuero especial a favor de los conceptos emitidos por la DIAN, al punto que, así sean contrarios a derecho, tienen la virtud de generar consecuencias jurídicas inobjetables por las autoridades tributarias, siendo, pues, fuente accesoria de Derecho Tributario”.⁷⁰

3.2.1. Concepto DIAN No. 093128 de 2011

En esta ocasión, se consulta a la DIAN la admisibilidad de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos cuando el vinculado económico a quien se compra el bien sea residente en el país, por cuanto no sólo en el evento del domiciliado en el exterior es viable su reconocimiento como lo establece la doctrina contenida en el concepto 104242 del 21 de octubre de 2008, sino que se debe dar aplicación a los principios de igualdad y equidad consagrados en los artículos 13 y 363 de la constitución política.

Ante esta solicitud, la DIAN consideró que el beneficio era procedente en tratándose de vinculados económicos del exterior, toda vez que el objetivo de la norma (relacionado con la inversión en capital de trabajo y generación de empleo), se materializaba, lo cual no ocurría cuando el vendedor del activo era un vinculado nacional, puesto que en ese caso, se rotaba el beneficio entre contribuyentes colombianos. Esta conclusión se soportó sobre el principio de no abuso del derecho, en tanto que, si bien era posible y lícito realizar estas operaciones entre vinculados nacionales, con ella se burlaba el objetivo principal de la norma, y se obtenían dos beneficios sobre un mismo hecho económico sustancial, lo cual no está permitido por la ley.

⁷⁰ CORREDOR ALEJO, Jesús Orlando. *El impuesto de renta en Colombia: Parte General*. Bogotá. Centro Interamericano jurídico – financiero, 2009. Pág. 33.

“Dicho beneficio, está concebido para la adquisición de activos como un hecho económico real y no como una mera formalidad, con el fin de obtener una menor carga tributaria, circunstancia que se presenta cuando el titular readquiere un bien con el fin de obtener un beneficio tributario, pues en dicho evento no existe una inversión propiamente dicha o efectiva, como establece la norma, sino una readquisición, aspecto que hace nugatorio el beneficio tributario.

(...) De esta manera se concluyó, aspecto que es objeto de ratificación, que la limitación del beneficio no opera por el simple hecho de la existencia de vinculación económica entre los sujetos que intervienen en la transacción, sino porque al amparo de dicha vinculación se haga un doble uso del mismo, en abuso de la norma del artículo 158-3, razón por la cual, la importación de activos fijos reales productivos puede comportar una nueva inversión en el país, encauzada a lograr los objetivos de ley como son la generación de empleo y el desarrollo económico para Colombia, finalidad que no se desvirtúa por el hecho de que el proveedor del exterior sea vinculado económico del contribuyente del impuesto sobre la renta beneficiario de la deducción, pues en dicho caso el beneficio solo puede ser utilizado en el país por el adquirente.

El sustento de la aceptación de la tesis antes referida para la procedencia de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, radica en el cumplimiento de los requisitos legales y reglamentarios.⁷¹”

Resaltamos que en este caso, la Dian consideró los fines de la norma para interpretar si, a partir de los hechos puestos a su consideración, el objetivo de la norma se cumplía, o sí por el contrario, obedecía a una estructura insustancial. Afortunadamente, la Dian sustentó su respuesta sobre el objetivo normativo, que buscaba impedir una acumulación artificial de

⁷¹ Concepto DIAN No. 093128 de 2011.

beneficios, y encontró que en el caso concreto, los beneficios solicitados por el contribuyente estaban sustentados en una operación económica sustancial.

3.2.2. Concepto Dian No. 057499 de 2004

En esta opinión de la DIAN, se responde sobre la procedencia de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos cuando se trata de bienes readquiridos por una sociedad resultante de un proceso de escisión, de parte de la sociedad escindida. Dice la DIAN que en el caso concreto carece de legitimidad la solicitud del beneficio, dado que antes del proceso de escisión, la sociedad escidente contaba con el activo, que fue asignado a otra sociedad, y posteriormente adquirido por la sociedad solicitante (a su vez resultante del proceso de escisión). La DIAN considera que se trata de un negocio jurídico simulado, realizado con el único objeto de generar un beneficio tributario sobre una entidad que sustancialmente ya lo había disfrutado.

“Así las cosas, acorde con lo señalado en la sentencia *ut supra*, el principio de prevalencia del derecho sustancial no es ajeno al sistema tributario, de manera tal que prime la forma como criterio único y esencial, sino que debe existir correlación de los principios de justicia y equidad, con el fin de privilegiar en esta materia la sustancia sobre la forma; es decir, que para el caso de la deducción del 30% por inversión en activos reales productivos, efectivamente se trate de una nueva adquisición y no una readquisición de los activos independientemente de la figura jurídica que se adopte. Tampoco es procedente el beneficio por el denominado *lease back*, venta con pacto de retroventa, simulación de compraventa y demás negocios jurídicos que impliquen venta de activos entre vinculados con el fin de rotar el beneficio, o de obtenerlo de manera recíproca, en abuso de la forma

jurídica, con el fin de evadir o menguar el pago de impuestos, acciones que se sustraen de la legitimidad del beneficio”.

3.3. Jurisprudencia civil y su aplicación a los conflictos en la aplicación de la ley tributaria

Como señalamos al inicio de este trabajo, algunas de las instituciones utilizadas para contrarrestar las estructuras o actos que sustancialmente constituyen elusión ilícita, han sido trasladadas desde la doctrina civilista, y se han adaptado a las específicas necesidades del derecho tributario. Como señala Zimmer, el concepto romano de *fraudem legis* subyace el concepto de elusión fiscal en muchas de los países del *civil law*, pero su aplicación cambia entre unos y otros.⁷² De estas instituciones, se destacan el fraude a la ley, el abuso de derecho, la simulación, y la prevalencia del principio de sustancia sobre forma, o sustancia de negocios.

En este contexto, es necesario profundizar en las diferencias conceptuales entre estas instituciones, desde la teoría civil, para facilitar su comprensión y aplicación en materia tributaria.

Para ello, se han seleccionado algunas de las más relevantes sentencias de la Corte Suprema de Justicia, que en los años 30's introdujo estas nociones, que resultaron avanzadas en su época.

3.3.1. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Bogotá, marzo 24 de 1939

⁷² ZIMMERS et al. Op. Cit. Pág. 42

En esta sentencia, la Corte analizó la teoría del abuso del derecho y sus puntos de contacto con el fraude a la ley. El ataque a la conducta del demandado consistía inicialmente en el ánimo defraudatorio, y la defensa alegaba que no existía tal intención de vulnerar la ley. La Corte considera pertinente precisar algunas particularidades de cada institución. Por una parte, respecto del abuso del derecho se han sostenido dos teorías dependiendo de la relevancia que tenga la intención de causar un daño a un tercero.

En ese sentido, según la teoría subjetivista, el abuso del derecho existirá cuando existe la intención de dañar. De acuerdo con la teoría objetivista, el abuso ocurre cuando existe un daño a un tercero por el ejercicio anormal de un derecho, con independencia de que el titular del derecho quiera o no causar el daño. Es decir, basta con que exista un ejercicio arbitrario de un derecho, que genere un daño, para que se configure el abuso, sin que sea relevante la intención.

En relación con el fraude a la ley, existen también dos variantes: en primer lugar, están quienes consideran que el fraude requiere la intención de burlar la ley, de manera que es de la mayor importancia demostrar que el acto cuestionado se dirigió a eludir la aplicación de una ley imperativa, a través de un mecanismo jurídico amparado por la ley, que en el caso concreto se desdibuja porque el objetivo de la norma habilitante no consiste en el resultado material obtenido. En segundo lugar, que a mi juicio es el punto más interesante de la sentencia analizada, la Corte sostiene que no es necesario que exista el propósito de falsear la ley, para que se produzca el fraude a la ley.

“(…) El abuso del derecho y el fraude a la Ley tienen muchos puntos en contacto. En todo abuso del derecho hay un fraude a la ley que lo establece y garantiza y en toda violación indirecta de la ley hay un abuso del derecho

respectivo. – 2. La noción de abuso del derecho implica una culpa en su ejercicio y en rigor de verdad en esto consiste. Si se opta por el criterio de subjetividad es en la intención de dañar donde puede encontrarse; si se da prevalencia al criterio objetivo, es la anormalidad de ese ejercicio lo que lo determina. 3. La primitiva teoría del *FRAUS LEGI* entre los romanos ha sido sólidamente establecida en la jurisprudencia universal. En lo general no se viola la ley con el propósito de violarla, sino con el de lograr fines distintos para los cuales la violación es sólo un medio; pero esta consideración no se opone al concepto de fraude, en otras palabras: puede haber aquel propósito y buscarse por sí mismo; pero no es necesario que lo haya para que el fenómeno se produzca.”

3.3.2. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Bogotá, mayo 19 de 1941

La Sala Civil de la Corte Suprema recoge en esta sentencia algunos conceptos fundamentales en la definición del abuso del derecho. En síntesis, podría decirse que el ejercicio de los derechos se encuentra enmarcado en su función social y económica, y en unas pautas morales relacionadas con las buenas costumbres y los principios constitucionales. Es por ello que ningún derecho es absoluto, por lo que el ejercicio arbitrario, que persigue un fin ajeno a la función social y económica del derecho subjetivo, no merece la protección del derecho objetivo.

La verificación del ejercicio ilegítimo del derecho, según la Corte, se demuestra, bien por la intención de causar un daño con el ejercicio abusivo, o bien por carecer de un interés legítimo en su ejercicio. Para efectos tributarios, de acuerdo con la jurisprudencia específica de las autoridades fiscales, solo el primer evento es relevante, puesto que se requiere el ánimo de causar un daño en el recaudo de la administración. A la fecha no conocemos pronunciamientos en que se califique como abuso fiscal, actos

en los cuales el actor simplemente carece de interés legítimo en su ejercicio. En el abuso fiscal siempre sería necesario verificar la intención de perjudicar un tercero.

“La teoría sobre abuso del derecho tiene por base la consideración de que el derecho es una función que debe ejercerse para el cumplimiento del fin social y sobre la base de justicia, o sea, sin traspasar los límites de la moral. (...) Sobre estos conceptos ha planteado teóricamente apenas, si el uso de un derecho dentro de normalidad objetiva pero sin fin lícito o con fin malicioso, podrá y deberá ser protegido por el derecho objetivo, problema que se trata de resolver con la doctrina mencionada, cuya causa determinan se ha pretendido fijar con dos criterios: el primero, que la basa sobre la apreciación de la intención de perjudicar al ejercer el derecho (...) El segundo criterio lo hace fundar en la falta de interés serio y legítimo, o sea, apartamiento del fin económico y social en un ejercicio anormal del derecho.”

(...) La Corte ha reconocido la existencia de la acción sobre abuso del derecho y ha deducido de ciertas normas legales, y en el concepto evidente que el derecho sólo puede existir para satisfacer necesidades justas, legítimas y racionales y teniendo en cuenta que nadie puede tener una facultad emanada de la norma del derecho objetivo, cuya finalidad no sólo sea estéril para el bien propio, sino dañoso para los demás o para fin social (...)”

En ese mismo sentido se pronunció la Corte en la sentencia que se expondrá a continuación. En ella, se explican tres teorías sobre la aplicación del abuso del derecho, según los criterios técnico, económico y funcional o finalista.

3.3.3. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Bogotá, febrero 21 de 1938

“A partir de la moderna concepción del derecho, conforme a la cual cada uno de los derechos subjetivos de que se encuentre investida a una persona tiene un misión social y económica que cumplir y una finalidad que le es propia, cuya utilización en contrario implica un abuso que genera la obligación de indemnizar los perjuicios que con ello se causen, la jurisprudencia nacional, con apoyo en el artículo 8 de la Ley 153 de 1887, dio cabida a este principio general, por encontrar que él es una regla imprescindible para regular la pacífica convivencia entre los asociados, que se encuentra inmersa en el espíritu general de la legislación

(...) Por consiguiente el criterio rígidamente intencional, inspirador de la sentencia acusada, y que no es siquiera el preconizado científicamente por Ripert, para quien la intención dañada de perjudicar se manifiesta por la falta de un interés serio y legítimo en el ejercicio por su titular de tal o cual derecho. Además del criterio del móvil dañado, expuesto en la teoría de Ripert, la ciencia señala otros criterios, destinados auxiliar al juzgador en cada caso: el técnico (falta en la ejecución o ejercicio del derecho); el económico (ausencia de interés legítimo); y el funcional o finalista (desviación del derecho de su función social).”

3.3.4. Corte Suprema de Justicia. Sala de casación civil. Sentencia 4909 del 27 de noviembre de 1998

El 18 de abril de 1979 la demandada formuló contra la actora y la Compañía Andina de Industria y Comercio Ltda., CAIC LTDA, proceso ejecutivo pretendiendo el pago de dos millones de pesos (\$2.000.000.00), como capital, más los intereses ordinarios y de mora sobre esa suma, a

razón del 2.7.% mensual trimestre anticipado, y 36% anual, respectivamente.

En dicha demanda se solicitó, entre otras medidas cautelares, se decretara el embargo preventivo de un crédito que la Federación Nacional de Cafeteros le adeudaba a Societe Anonyme Commerciale Et Agricole, SACA.

Una vez canceladas las medidas cautelares por el Juzgado Tercero Civil del Circuito, el 19 de diciembre de 1981 la Federación Nacional de Cafeteros le informó que los 5.243 sacos de café quedaban a disposición de la ejecutada.

Según la demandante, la medida cautelar mencionada fue abusiva, porque el valor del crédito de la ejecutada, excedía "desproporcionadamente", el valor del crédito y las costas cuyo recaudo se perseguía en el proceso ejecutivo adelantado ante el Juzgado Tercero Civil del Circuito por Inversiones del Estado S.A. Compañía de Financiamiento Comercial. Por último, expresa que con tal medida se le causaron graves perjuicios, por cuanto se le impidió cumplir los compromisos relacionados con la comercialización de dicho café en el mercado francés y obtener los provechos derivados de las operaciones respectivas.

La Corte Suprema de Justicia determinó que los derechos subjetivos eran relativos, y en esa medida, encontraban un límite en la afectación desproporcionada e irrazonable que su ejercicio podría representar frente a terceros.

“El derecho que reconoce el artículo (del Código Civil, según el cual el acreedor puede perseguir todos los bienes del deudor), en su condición de subjetivo, es esencialmente relativo, o sea que la persecución no puede ir

más allá de lo que razonable y objetivamente resulte necesario, conforme a medida de razonabilidad que la propia ley se encarga de determinar, so pena de incurrirse en abuso del derecho y dar pábulo a un factor de responsabilidad. Cuando el actor, pudiendo, no destraba los bienes que ninguna garantía prestan para la efectividad de la obligación perseguida incurre en un abuso del derecho, generador de una responsabilidad civil, y por consiguiente, en tal caso, habrá de indemnizar al deudor así perjudicado”

3.3.5. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Bogotá, sentencia del 30 de octubre de 1935

A través de esta sentencia la Corte entrega herramientas al juez para que, en el caso específico, defina si existió un ejercicio abusivo del derecho. Concretamente, la Corte señala que el juez debe determinar, en primer lugar, cuáles son los fines del derecho objetivo utilizado (tanto sociales, como económicos); en segundo lugar, el juez debe indagar por los objetivos particulares del sujeto en el caso concreto. De esta manera, podrá el juez determinar si el individuo obró de conformidad con el objetivo de la norma que consagra el derecho. Si el ejercicio se ha separado de ese parámetro social y económico, se ha abusado del derecho, por lo cual el juez está llamado a corregir la aplicación ilegítima del derecho.

“El uso anormal, mal intencionado, imprudente, inconducente o excesivo en relación con la finalidad que legítimamente ofrecen las leyes para el reconocimiento, efectividad o defensa de una derecho, degenera en abuso del derecho de litigar y en cada caso particular el juez puede juzgar que constituye un caso de culpa civil.

(...) “En efecto, de las dos concepciones fundamentales sobre el abuso del derecho: la que investiga en cada caso el fin con que el derecho ha sido

otorgado y el designio con que se ha ejercido, para que el Juez controle los móviles de su ejercicio y pueda decidir si el titular ha obrado de un modo conforme con la destinación económica y social de ese derecho; y la que presenta el ejercicio del derecho como un deber moral bastante a impedirlo cuando la intención de perjudicar a otro es lo que resulta para el titular del derecho, sin utilidad para éste, caso en el cual el Juez está investido de un cierto poder para descubrir aquella intención”

3.3.6. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Bogotá, octubre 23 de 1942

“En la legislación colombiana no está consagrada en fórmulas positivas la teoría del abuso del derecho. Lo que hasta hoy existe en esta materia en el derecho nacional es producto de la estructuración jurisprudencial de la teoría jurídica sobre principios generales consignados en el código civil y que imponen la obligación de reparar, todo daño que pueda imputarse a malicia o negligencia, es decir la aplicación al ejercicio del derecho como a cualquier otra clase de actividades (...) La expresión abuso del derecho, de términos antagónicos e inconciliables en concepto de algunos expositores, cifra cabalmente los dos extremos de licitud e ilicitud en que puede mover la conducta culposa, la noción honesta del ejercicio del derecho y la necesidad ética de no ser indiferentes a las consecuencias dañinas de su ejercicio abusivo o excesivo. Siendo indispensable la adopción de un criterio técnico en la clasificación de los hechos para saber si pueden o no considerarse como constitutivos de un error de conducta, corresponde necesariamente al arbitrio judicial indagar, averiguar a través de todas las pruebas la intención y los móviles para poder deducir si el uso de un derecho objetivamente legal es acto lícito por moverse dentro de la órbita jurídica normal, o ilícito, capaz de ser fuente de responsabilidad, por desviarse de sus fines honestos serios en forma inmoral o antisocial.”

3.3.7. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Bogotá, sentencia
9 de abril de 1942

“El abuso del derecho implica como punto de partida un derecho legítimo y efectivo en cuyo ejercicio se ha llegado más allá de donde corresponde a su finalidad o se la ha desviado de ella”

3.3.8. Corte Suprema de Justicia. Sentencia de marzo 24 de 1.983. M. P.
Alberto Ospina Botero

En esta sentencia, la Corte Suprema de Justicia señala que la aplicación de los principios generales del derecho puede conllevar, a que en el caso concreto, se inapliquen normas cuya literalidad no da lugar a inquietudes sobre su alcance. En ese sentido, considera el Alto Tribunal que no existe en el ordenamiento jurídico ninguna norma de carácter absoluto, de manera que en todos los casos será posible dotar de un alcance diferente a aquella norma que en el caso específico desconoce los fundamentos del sistema jurídico:

“Frente al formalismo del texto literal de la ley, y por más acentuado que sea el carácter de ius strictum de las normas monetarias, aún los regímenes que se mantienen dentro de un cuadro de estricta seguridad jurídica conservan –como lo apunta Villar Palasí- ‘válvulas de escape: el principio general de la buena fe, el abuso del Derecho, la función de la causa ilícita, la cláusula rebus sic stantibus, son otros tantos portillos de salvaguarda de la equidad, de ajuste de situaciones materialmente distintas a su configuración formal”

4. CLÁUSULA ANTIABUSO EN DERECHO COMPARADO

Para los efectos de este trabajo, nos remitimos a algunas jurisdicciones que han adoptado la cláusula general antiabuso, con el objetivo de tener el marco conceptual, y en lo pertinente, comparar con el modelo adoptado en Colombia. Las jurisdicciones escogidas buscan brindar un panorama general sobre las cláusulas antiabuso, en diferentes partes del mundo.

4.1. Alemania

Alemania introdujo la cláusula antievasión en su ordenamiento en 1919 por medio de la orden imperial sobre impuestos. En la actualidad el núcleo del sistema antielusivo alemán se encuentra en el artículo 42 del Código Tributario de 1977, modificado en el año 2000 y 2002.⁷³

El actual contenido de la cláusula anti abuso se encuentra en el mencionado código y establece lo siguiente:

“La ley tributaria no puede ser sorteada (eludida) por medio del abuso de formas jurídicas. Siempre que haya abuso, la pretensión del impuesto surgirá como si para los fenómenos económicos se hubiera adoptado la forma jurídica adecuada”.⁷⁴

Sobre la fuerza vinculante de la definición que contiene la norma tributaria alemana para la aplicación de la figura, señalan algunos autores:

“La opinión mayoritaria, por otro lado, todavía parece ver el artículo 42 de la ordenanza tributaria como un instrumento magnifico que es necesario para

⁷³Cfr. WAHN, Wheiner Raphael. *"Elusión Tributaria Y Normas Antielusivas: Su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto."* Revista Tributaria Nº 5, Centro de Estudios Tributarios 2011. Pág. 53-63.

⁷⁴ Traducción tomada de C. SCHUSTER, *Ordenanza Tributaria Alemana*, Madrid, Colex, 2001. Pág. 191.

no tener en cuenta el comportamiento abusivo que de otro modo tenía que ser aceptado por la administración y los tribunales”.⁷⁵

En la traducción del tratadista Carlos Palao Taboada, editada por el Instituto de Estudios Fiscales en 1980, el artículo 42 de la Ordenanza Tributaria alemana, dice: “Abuso de las posibilidades de configuración jurídica. La ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el Derecho. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos”.⁷⁶

Como se ve, la estructura de la norma es una estructura de prohibición – sanción. La norma prohíbe una conducta: la elusión de las normas fiscales por medio de abuso del derecho a la libertad de configuración negocial. Si esto ocurre, el ordenamiento prevé una consecuencia: para efectos fiscales, se tendrá que la conducta realizada corresponde con la forma jurídica que mejor refleje la finalidad económica real. Sin perjuicio de comentarios adicionales, es curioso que la cláusula antiabuso se configure como una prohibición expresa, pues, como se verá, la mayoría de países incluye una definición de abuso y señala unas consecuencias.

⁷⁵Traducción propuesta por el autor del texto: “*The majority opinion, on the other hand, still seems to see § 42 Abgabenordnung as a meaningful instrument which is necessary to disregard abusive behavior which otherwise had to be accepted by the administration and the courts.*” Tomado de FREEDMAN, Judith. “*Beyond Boundaries, Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management*”. Oxford University Centre for Business Taxation. Reino Unido, 2008, Pág. 48. La cita incluye referencias de A Hensel, Zur Dogmatik des Begriffs, Steuerumgehung. “*Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann*”(1923), Pág. 217 y siguientes; E Reimer, C Waldhoff (Edit.), Albert Hensel: System des Familiensteuerrechts und andere Schriften“(2000),Pág.303 y siguientes; H W Kruse, „Lehrbuch des Steuerrechts“, Vol.1 (1991), § 6 V; J Lang in: Tipke, and Lang, „Steuerrecht“, 18 edn (2006) § 9 Pág. 96.

⁷⁶LÓPEZ, Jesús. “*La cláusula antiabuso del anteproyecto de nueva ley general tributaria.*” Revista actualidad jurídica N. 5 - Uría & Menéndez, 2003. Pág.s 45-56.

Esta clase de configuración implica dos grandes cuestiones: i) ¿qué es el abuso? Y segundo ii) ¿cómo se define la forma jurídica que mejor refleja la realidad económica?

La primera pregunta se plantea porque, en última instancia será la administración fiscal y el juez quienes determinen que la conducta es abusiva. Pero en virtud del principio de legalidad, la administración fiscal deberá contar con parámetros de ley para determinar qué circunstancias conllevan el germen de abuso de las formas jurídicas, sin perjuicio de la inseguridad jurídica que conlleva todo concepto jurídico indeterminado. Entonces, aunque se ha reducido la brecha para determinar si una conducta es economía de opción o elusión fiscal ilícita a partir del concepto de abuso, este concepto es esencialmente indeterminado, por lo cual, se mantiene un amplio espectro de incertidumbre sobre su aplicación al caso concreto.

Por otra parte, si se concluye que existe abuso en el ejercicio del derecho de configuración negocial, no son claras las herramientas que podría utilizar el funcionario administrativo o el juez para aplicar la consecuencia jurídica prevista para el infractor. Si ésta es la reconfiguración a la forma jurídica adecuada a la realidad económica, cuáles serían los parámetros del funcionario para decidir.

“Uno de los requisitos exigidos por la norma para la configuración del abuso de formas que más dificultades ha generado a la hora de su interpretación y aplicación, es el de haberse valido el contribuyente de negocios insólitos o inadecuados a los fines que normalmente- se destinan dichos negocios. Esto generó la natural duda al momento de definir ¿qué es una operación normal? Y más aún, la interrogante de si ¿Pueden jueces y administradores determinar lo que es una forma «anormal», «inusual» o

«insólita» de manera precisa y adecuada?, lo que en definitiva llevó a cuestionar la constitucionalidad del precepto.”⁷⁷

Con el propósito de contribuir en la discusión sobre la intervención de las autoridades tributarias en la órbita privada, la Corte Constitucional Federal se pronunció por la legitimidad y constitucionalidad del artículo 42 de la ordenanza tributaria “señalando además, que es un instrumento eficaz para controlar la elusión fiscal, al reducir la libertad contractual, pero sin afectar el principio de legalidad.”⁷⁸

Esta sentencia, de gran importancia para el derecho tributario alemán, confirmó la posibilidad de las autoridades tributarias para cuestionar la voluntad de los partes en la forma en que contractualmente estructuran sus negocios, si sobre la misma versa una intención de evitar el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Sin embargo, el requisito fundamental para que exista una construcción abusiva de acuerdo con la normatividad fiscal alemana, es su falta de "adecuación" en términos de sentido económico.⁷⁹

La corte federal alemana ha rechazado varias construcciones jurídicas en reciente jurisprudencia. Algunos de los ejemplos más conocidos son:

⁷⁷Cfr. WAHN, Wheiner Raphael. "Elusión Tributaria Y Normas Antielusivas: Su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto." Revista Tributaria Nº 5, Centro de Estudios Tributarios 2011. Pág. 53-63.

⁷⁸Cfr. Ibidem.

⁷⁹Cfr. FREEDMAN, Judith. "Beyond Boundaries, Developing APágroaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management." Oxford University Centre for Business Taxation. Reino Unido, 2008:Pág. 50. El autor incluye la siguiente cita: "While it has often been stressed by the courts that this verdict shall only aim at "unusual" constructions, it is equally accepted that the taxpayers are not bound to stick to traditional legal forms, i.e. they are allowed under tax law to move on to more innovative contractual arrangements. Therefore, it is not so much the "unusual" as the "unreasonable" which would be attacked under the German anti avoidance provision" tomada de H W Kruse, Commentary on § 42 Abgabenordnung. Tipke, and Kruse (eds), Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung.1999 Pág. 30 y ss.

- La venta de bienes inmuebles entre partes vinculadas, cuando la consideración es inmediatamente donar de regreso el inmueble al comprador.⁸⁰

- La interposición de una sociedad limitada por el propietario de un inmueble con el fin de evitar la clasificación de las ganancias ocasionales como "ingresos ordinarios."⁸¹

Una de las características más importantes de la figura antiabuso bajo la interpretación dada por el Tribunal Fiscal de la Federación se refiere a un requisito "no escrito" de las construcciones abusivas en el ámbito de la legislación fiscal.

Según la Corte, una construcción artificial destinada a producir beneficios tributarios no será considerada como abusiva si el beneficio fiscal derivado de la construcción se ajusta al marco sistemático de la legislación fiscal en general. "Sólo si, y en la medida en que el diseño básico de la ley fiscal correspondiente es distorsionada por la acción de los contribuyentes, es la frontera entre la planificación fiscal legítima y la evasión fiscal ilegítima."⁸²

De acuerdo con la Corte Federal Alemana, para la configuración de abuso es determinante que el fin de la actuación sea la obtención de una ventaja fiscal; es decir, que un tercero, puesto en las mismas circunstancias, habría

⁸⁰Sentencia de la Corte Federal de Impuestos. Juicio del 27 de octubre de 2005 No. IX R 76/03, disponible en la página de internet: www.bundesfinanzhof.de.

⁸¹Sentencia de la Corte Federal de Impuestos. Juicio del 18 de marzo de 2004 No. III R 25/02, disponible en la página de internet: www.bundesfinanzhof.de.

⁸²WOLFGANG ,Schoen Max Planck. "Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany." Institute for Tax Law and Public Finance, Department of Business and Tax Law. June 21, 2008. Beyond Boundaries - Developing approaches to tax avoidance and tax risk management, Judith Freedman, Edit., PÁG. 47-55, 2008. Citado por Paul Cahn-Speyer, Op.cit.

escogido la forma jurídica del presunto infractor únicamente por razón del provecho fiscal que le significaría.

“El parágrafo 42 de la Ordenanza Tributaria alemana que se aplica cuando el contribuyente utiliza un negocio jurídico inapropiado que sólo persigue una ventaja fiscal y en la que el contribuyente no tiene otros motivos. En particular, se considera inapropiado el medio utilizado si un tercero no lo hubiese elegido si no fuese por el aprovechamiento de un beneficio fiscal, si se interponen sociedades por motivos o si se transfieren los activos y las rentas a otras entidades exclusivamente por motivos fiscales.”⁸³

Esto implica que según la doctrina alemana, es preponderante la intención del sujeto para la configuración del abuso: sin intención no hay abuso porque no se persigue, al menos conscientemente, el beneficio fiscal.

Sin embargo, la doctrina alemana no se refiere puntualmente al dolo o elemento volitivo. Limitada por la imposibilidad de efectivamente conocer la voluntad del sujeto infractor, la doctrina se remite a un tercero referencial: el buen hombre de negocios. De manera que, en la práctica, el juzgador acudirá a imaginarse qué conducta habría tenido un buen hombre de negocios, para examinar si la conducta ejecutada por el presunto infractor, desde la perspectiva de un tercero, tendría un propósito diferente de la elusión de un impuesto. Esta configuración sugiere que el contribuyente puede desvirtuar, en el caso concreto, que su actuación obedeció a un fin legítimo, y no simplemente a la persecución de un beneficio fiscal. En últimas, el contribuyente podrá demostrar que su conducta obedecía a otro fin, admisible y similar a la que perseguiría un buen hombre de negocios.

⁸³PITA, Ana Maria; ANEIROS, Jaime. "La cláusula antiabuso en las fusiones desde la perspectiva comunitaria y española." XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. España: Crónica Tributaria No. 144, 2012. Pág 111-148.

La aplicación de la cláusula antiabuso por parte de la autoridad tributaria alemana no está sujeta exclusivamente a la discrecionalidad que tenga el funcionario competente a la hora de revisar una operación que en principio refleje características de abuso. Así, con el propósito de reducir el elemento subjetivo en la aplicación de sanciones, en el parágrafo 2 del artículo 10 de la *Reichsabgabenordnung* se establecen tres requisitos para que se configure el abuso de las posibilidades de configuración jurídica: 1) que se trate de actos o negocios jurídicos insólitos; 2) que las partes obtengan un resultado económico semejante al que obtendrían de no haber abusado de las formas jurídicas; 3) Que las desventajas jurídicas sean las mínimas al abusar de la forma.⁸⁴

En relación con el método de interpretación económica y el examen económico de los supuestos de hecho para definir la existencia de una conducta abusiva, han sido numerosos los debates y las posiciones sobre su aplicación. Sin embargo, a la fecha no existe certeza sobre los criterios que definen su aplicación. La inseguridad comienza porque, aún hasta nuestros días, no se ha podido clarificar con suficiente precisión si el supuesto de hecho de fraude a la Ley o de abuso a las formas jurídicas es un caso de aplicación del método de examen económico o no. Desde entonces, durante un lapso muy largo, hasta mediados de los años ochenta del siglo pasado algunas veces se aplicó y otras no.⁸⁵

A pesar de las dudas que persisten en torno a la aplicación de un método de interpretación económica, vale la pena señalar brevemente algunas discusiones doctrinarias sobre la materia. “El significado económico, como método de interpretación de la Ley, con el transcurrir del tiempo ha tenido varias crisis que lo han relativizado. Se ha movido como un péndulo porque,

⁸⁴ Cfr. Cahn-Speyer, Paul. La defraudación fiscal y el fraude a la ley tributaria: luces y sombras. XXVIII Jornadas colombianas de derecho tributario. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Editorial Nomos, Bogotá, 2004. Pág 70.

⁸⁵ Cfr. Ibidem. Pág. 71.

en unas épocas ha brillado y evolucionado, y en otras ha sufrido retrocesos. Poco a poco se fue configurando como un método para la caracterización de la realidad jurídica del negocio adoptado a través de la valoración de los hechos.”⁸⁶

Al respecto, el tratadista italiano Andrea Amatucci señala que: “El análisis económico del derecho, al superar la aproximación tradicional, revela una dimensión económica e institucional de los procesos hermenéuticos del derecho. Así, este tipo de análisis constituye otro factor que pone en crisis los procesos de legitimación del positivismo legislativo y que, no obstante, presenta una actitud formalista. Se trata de un *general arrangement* que obliga al intérprete a administrar una infinidad de casos, diversos en circunstancias de tiempo y lugar.”⁸⁷

De esta manera, el análisis económico del derecho en un sistema de *civil law* se convierte en una herramienta útil para la crítica al formalismo hermenéutico del positivismo, en cuanto permite revelar aquellos mecanismos institucionales ocultos del sistema de creación normativa. Este tipo de análisis es útil para la Hacienda Pública, por cuanto permite realizar una interpretación teleológica considerando los objetivos económicos de la norma, con el fin de determinar los efectos que ésta produce sobre la “asignación de recursos, en la redistribución de la renta para fines económicos y sociales, y en la estabilidad y en el desarrollo económico.”⁸⁸ Sobre estas bases, el intérprete debe buscar “reconstruir este procedimiento de valoración e identificar los efectos buscados y los fines pretendidos, como condición indispensable para garantizar que sean alcanzados.”⁸⁹

⁸⁶ Ibidem. Pág. 72.

⁸⁷ AMATUCCI, Andrea. El ordenamiento jurídico de la hacienda pública. Editorial Temis-Universidad del Rosario, Bogotá, 2008. Pág. 348.

⁸⁸ Ibidem. Pág. 350.

⁸⁹ Ibidem. Pág. 350.

En relación con el método de examen económico en la caracterización de los supuestos de hecho, es decir de las conductas realizadas, de acuerdo con CAHN-SPEYER, también han existido diversas discusiones y teorías en la doctrina alemana. En ese sentido, la discusión ha generado importantes dificultades teóricas y prácticas, porque modifica conceptos de la doctrina jurídica general. “La calificación y la interpretación no deben ser confundidos, aunque de hecho en la jurisprudencia alemana ha sucedido en muchas ocasiones. Se encuentra mutuamente en correlación, pero no son lo mismo.”⁹⁰

Por considerarlo de profundo aporte para el análisis, nos permitimos parafrasear la explicación que el doctor CAHN-SPEYER hace en relación con el método de valoración económica en concreto, el cual, según indica, se realiza en dos etapas. La primera de ellas, la interpretación del hecho imponible en su forma económica; y la segunda, en la calificación del supuesto de hecho en función de la interpretación del hecho imponible legal en su manifestación económica. Con ello se averigua si la forma jurídica exterior coincide con el contenido del hecho imponible legal.⁹¹ En ese orden de ideas, “si la forma y el contenido del supuesto de hecho coinciden, no hay problema. (...) Si no coinciden la forma y el contenido del supuesto de hecho, entonces debe distinguirse:

- Si, con independencia de su contenido, la estructura jurídica adoptada no es apropiada al negocio jurídico típico regulado en el hecho imponible, se infiere que es determinante el contenido y no la forma de manifestación exterior. Demostrado esto, puede procederse a la liquidación del tributo con base en los efectos económicos que se desprenden del hecho imponible del negocio típico inaplicado.

⁹⁰ Cfr. Cahn-Speyer, Paul. La defraudación fiscal y el fraude a la ley tributaria: luces y sombras. XXVIII Jornadas colombianas de derecho tributario. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Editorial Nomos, Bogotá, 2004. Pág. 194.

⁹¹ Ibidem. Pág. 152.

- Si el contenido del supuesto de hecho exterior no es coincidente con el supuesto de hecho económico que se extrae del hecho imponible, aunque la estructura adoptada sí lo sea (correcta caracterización), entonces es igualmente determinante el contenido. En consecuencia, queda evidenciado que no se ha cumplido con el hecho imponible legal.”⁹²

En síntesis, la doctrina alemana se inclina por revisar la conducta a la luz de su razonabilidad económica, desde la perspectiva de un tercero independiente, para determinar si el presunto infractor persiguió un fin diferente del menoscabo tributario. Únicamente cuando la conclusión sea que un tercero solo habría ejecutado tal conducta para un alivio a su carga tributaria, los actos utilizados para tal efecto podrían considerarse como abusivos, toda vez que el infractor obró con la intención de defraudar el fisco. Esta determinación se condiciona al cumplimiento de un procedimiento de verificación de la correspondencia de la forma jurídica utilizada, frente a la sustancia económica de la operación. Si la forma jurídica no se compadece de la realidad económica, se trasladará la carga probatoria en cabeza del contribuyente, para que demuestre las razones de tal correspondencia. Si no lo logra, se concluirá la existencia de abuso tributario.

4.2. España

La legislación española, al igual que la alemana, se inclina por considerar como abuso del derecho, la construcción artificial de operaciones con el fin de obtener un beneficio tributario, no amparado por la ley, para la operación económica subyacente.

⁹² CAHN-SPEYER, Paul. La defraudación fiscal y el fraude a la ley tributaria: luces y sombras. XXVIII Jornadas colombianas de derecho tributario. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Editorial Nomos, Bogotá, 2004. Pág 74.

En ese sentido, sobre la intención de las partes en la estructuración de operaciones que les permitan reducir legítimamente su carga tributaria, se ha dicho que “La autonomía de la voluntad en la elección de los negocios o, si se quiere, la planificación fiscal debe distinguirse de los casos en los que existe una intención de alterar las formas jurídicas o la realidad de las operaciones con la finalidad de evitar el pago de un tributo.”⁹³

La norma que estableció inicialmente esta cláusula en España, fue el artículo 24 de la Ley General Tributaria (LGT) que prescribía: “Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado (inciso 1º)”.⁹⁴

Sin embargo, señalan algunos juristas, el resultado de esta cláusula no fue el esperado, ya que además de presentar una confusión sobre los límites entre la comisión de un fraude y la “legítima economía tributaria”, lo que el artículo 24 de la Ley General Tributaria establecía era un problema de ley aplicable al caso concreto, tanto es así que el Tribunal Constitucional Español nunca aplicó la norma general antielusiva del “fraude de ley” y prefirió ampararse en el Código Civil, cuando tuvo que aplicar decisiones relacionadas con este tema.⁹⁵

Como se ve, a pesar de que en sustancia, la ley española seguía los mismos postulados de la ley alemana, es una cláusula para evitar el fraude a la ley, que, como veremos más adelante, es una institución jurídica diferente del abuso.

⁹³Ibidem.

⁹⁴Ley 58 del 17 de diciembre de 2003.

⁹⁵Cfr. GARCÍA NOVOA, C. “*El fraude de ley en Derecho tributario.*” Marcial Pons. Madrid 2003. Pág. 76.

La redacción de esta norma pareciera sugerir que el principio de legalidad tributaria se mantiene vigente cuando la administración extiende las consecuencias de un hecho generador (por ejemplo donación) a un acto que por su forma, no corresponde con el hecho generador correspondiente (una compraventa simulada). La administración puede utilizar esta facultad excepcional siempre que el contribuyente realice actos que como efecto tienen el menor pago o la eliminación o diferimiento del tributo, y que sustancialmente no se compadecen de la forma jurídica exteriorizada por las partes. Es decir, por medio de la configuración jurídica, no podrían los particulares dar determinadas consecuencias fiscales que en su momento no fueron la voluntad del legislador respecto de los negociados regulados, y utilizados por el contribuyente para eludir la aplicación de la ley tributaria. Esta configuración materializa el concepto de fraude a la ley⁹⁶.

En ese sentido, la ley española señalaba que no existe extensión del hecho imponible, cuando la administración, en uso de sus facultades de fiscalización, recharacteriza una operación por aquella que sustancialmente refleje mejor la intención de las partes, con el fin de que prevalezca la verdad material sobre la forma que el particular quiso hacer creer a la administración. En otras palabras, la norma española establecía que la autoridad no se extralimitaba en sus funciones (no existe extensión del hecho imponible) cuando adecue a los efectos fiscales de un negocio jurídico a los que operaciones similares, realizadas sin tener en cuenta el propósito defraudatorio, habrían generado. Esta aplicación de potestades fiscales en España implica la declaración de un fraude a la ley.

⁹⁶CORNU, Gerard. "Vocabulario Jurídico." Temis. Bogotá. 1995, p 406. "*Fraude a la Ley: En derecho civil, acto en sí mismo regular (y en todo caso no sancionado con la ineficacia) realizado con la intención de eludir una ley imperativa o prohibitiva, y que por esta misma razón, es impugnado como ineficaz por la jurisprudencia (...).*"

De igual forma, la norma española requiere, para su aplicación, que el contribuyente haya realizado una operación con el propósito de obtener un beneficio tributario. En ese caso, la administración tendrá la posibilidad de liquidar el impuesto como si la operación ocurrida fuera la que indicaría la realidad económica, y no simplemente su forma.

Tal fue la incertidumbre sobre la interpretación de esta norma, que en la práctica nunca fue aplicada, y los jueces prefirieron continuar valiéndose de las normas sobre abuso de derecho y simulación previstas en la legislación civil, que de las específicas normas tributarias:

“Para algunos juristas, el uso de esta cláusula fue un absoluto fracaso, señalan que más que una solución legal a la elusión tributaria, lo que el artículo 24 de la LGT establecía era un verdadero «conflicto de leyes», tanto es así que en la práctica judicial el Tribunal Constitucional Español nunca aplicó la norma general antielusiva del «fraude de ley» y prefirió ampararse en el Código Civil siempre que tuvo que decidir al respecto. Actualmente, la citada norma ha desaparecido de la legislación tributaria española, y en su lugar existe todo un complejo sistema de antielusión que ha acrecentado el conflicto de leyes habido.”⁹⁷

Actualmente España cuenta con una norma general antiabuso, contenida en la Ley General Tributaria, la cual establece que se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando “se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos

⁹⁷ Cfr. WAHN, Wheiner Raphael. *"Elusión Tributaria Y Normas Antielusivas: Su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto."* Revista Tributaria Nº 5, Centro de Estudios Tributarios 2011. Pág. 53-63.

del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.”⁹⁸

En ese sentido, se adopta una definición más amplia que la de un fraude a la Ley, para introducir el concepto de abuso, a través de la previsión de una cláusula que se basa en la utilización de formas abusivas que no son adecuadas para obtener el fin económico perseguido.

Además, debe existir la certeza de que la operación cuestionada se guía exclusiva o fundamentalmente por la finalidad de reducir sustancialmente la carga fiscal, y que la misma carece de fundamento de negocios. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria que contempla el artículo 15 de la LGT consiste, en esencia, en un uso indebido de un negocio jurídico válido y correcto que no tiene otra finalidad económica relevante sino que la de evitar la tributación.⁹⁹ De hecho, se diferencia de la simulación porque en el abuso de la norma no habrá engaño ni simulación alguna, sino un negocio realmente celebrado pero carente de motivo económico válido, a través del cual el particular, buscando un ahorro o ventaja fiscal, se acoge a un hecho.”¹⁰⁰ Lo anterior significa que la configuración de abuso bajo la ley española requiere la verificación de unos requisitos:

- a. Artificiosidad o impropiedad de la forma jurídica utilizada.
- b. Carencia de un propósito de negocios.
- c. Finalidad o efecto de evitación, total o parcial del tributo o erosión de su base gravable.

⁹⁸ Artículo 15 de la Ley 58 de 2003.

⁹⁹ Cfr. SÁNCHEZ AYUSO, I. “*El fraude de ley en el informe de la Comisión para la Reforma de la Ley Tributaria.*” Informes AEDAF, junio 2001. Pág. 19.

¹⁰⁰ PITA, Ana Maria; Aneiros, Jaime. “*La cláusula antiabuso en las fusiones desde la perspectiva comunitaria y española.*” XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Colombia: Crónica Tributaria No. 144, 2012. Pág 111-148.

El giro hacia el abuso, por oposición al fraude, es significativo, en tanto que, reconoce la necesidad de la consagración legal de la potestad de reconfiguración bajo determinadas circunstancias. Es decir, la elusión fiscal que no cumple los tres requisitos anteriores, no podrá ser calificada como abusiva, y aunque pudiera ser reprochable, no podrá ser sancionada. En esto, la norma colombiana es similar ya que se requiere la presencia de los mencionados elementos para que la conducta pueda ser calificada como abuso tributario y la administración pueda ejercer sus facultades especiales.

En España se introdujo expresamente una norma antielusión en materia de reorganizaciones empresariales, a través del artículo 16, apartado segundo, de la Ley 29 del 16 de diciembre de 1991, que dispuso que:

“Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa a que se refiere el artículo 1, se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen tributario establecido en el presente Título y se procederá por la Administración a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos, con las correspondientes sanciones e intereses de mora”.

Siguiendo estos parámetros, el artículo 110.2 de la Ley 43 del 27 de diciembre de 1995, del Impuesto sobre Sociedades, establece que: “Cuando como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones a que se refiere el artículo 97 de esta Ley, se probara que las mismas se realizaron principalmente con fines de fraude o evasión fiscal, se perderá el derecho al régimen establecido en el presente capítulo y se procederá a la regularización de la situación tributaria de los sujetos pasivos”.

En este punto, es relevante considerar cuándo es procedente la aplicación de la cláusula anti abuso. “Un primer aspecto a tener en cuenta es, como señaló la sentencia Cadbury Schweppes, la necesidad de apreciar el comportamiento

de la persona sujeta a tributación a la luz del fin perseguido por la libertad comunitaria que, en principio, podría amparar tal comportamiento¹⁰¹ Así, podría decirse que hay abuso y puede aplicarse una cláusula anti abuso de tipo fiscal cuando el comportamiento del contribuyente no se ajusta o no se encuentra cubierto por los fines que persigue la norma comunitaria. Es decir, cuando comete fraude a la ley, con el fin de obtener un beneficio no amparado por la norma que lo habilita a realizar tal negocio jurídico. Por ello, y frustrar un interés legítimo de la administración y de la sociedad, el acto deviene contrario a derecho.

4.3. Francia

En Francia, el artículo 64 del Livre des Procédures Fiscales (Libro de procedimientos fiscales) incluye una cláusula antiabuso, o como algunos la definen, una cláusula para luchar contra el fraude fiscal, identificándolo con aquellos supuestos en los que existe un negocio ficticio o simulado cuyo único propósito es obtener un beneficio fiscal. Este precepto permite dejar a un lado la construcción jurídica que impide la aplicación de la ley, cuya finalidad se desconoce por la estructura artificial.¹⁰²

El artículo 64 del Código de los Procedimientos Fiscales francés señala en su inciso primero:

“No podrán ser opuestos a la administración de los impuestos los actos que disimulen el alcance verdadero (auténtico o real) de un contrato o de una convención...” Y luego enuncia ciertos ejemplos de actos prohibidos, siendo el principal presupuesto para aplicar la desestimación de éstos, la intención del

¹⁰¹STJCE de 12 de septiembre de 2006, asunto C-196/04.

¹⁰²Cfr. BELTRAME, P. “Introducción a la fiscalidad en Francia.” Atelier, Barcelona, 2004. Pág. 263.

contribuyente de eludir la tributación, mediante actos calificados como “abuso de derecho”¹⁰³

Este concepto -abuso de derecho trasplantado del Derecho privado, ocasionó serios problemas en el derecho tributario francés, pues, en un primer momento, gran parte de la doctrina gala estimaba que la citada disposición debía aplicarse, de manera limitada, a los casos de simulación y a hipótesis de acto anormal de gestión, sin afectar a los actos de elusión. “No fue sino hasta 1981, que el Consejo de Estado francés rechazó tal interpretación restrictiva y afirmó que, el procedimiento descrito en el artículo 64, afectaría también al abuso de derecho practicado mediante actos elusivos (no ficticios). Existe desde entonces, una calificación semejante entre los conceptos de abuso de derecho, simulación y fraude a la ley.”¹⁰⁴

Se advierte que en Francia, la evolución en materia de cláusula antiabuso fue bastante particular, en cuanto inició a partir de la institución civil de la simulación. En ese sentido, el derecho privado francés, al igual que el colombiano, no prohíbe la simulación, en tanto que, como señala el artículo 1617 del Código Civil colombiano, primará la voluntad de las partes sobre la literalidad de las palabras.

La simulación implica que el negocio jurídico externo será oponible a terceros siempre que éstos no resulten perjudicados por el negocio real subyacente. En otras palabras, la simulación no será oponible cuando el tercero resulte afectado por el acto ficticio. En ese campo, la administración se asimila a un tercero cuyo derecho se menoscaba con ocasión de la distorsión concertada entre las partes del contrato.

¹⁰³DEBOYSSY, F. “*La simulation en droit fiscal.*” LGDJ, Paris, 1997. Pág.s . 263-305. Citado por PITA GRANDAL, Ana María. La cláusula antiabuso en las fusiones desde la perspectiva comunitaria y española (*) CRONICA TRIBUTARIA NUM. 144/2012 (111-148) Pág. 112.

¹⁰⁴WAHN, Wheiner Raphael. “*Elusión Tributaria Y Normas Antielusivas: Su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto.*” Revista Tributaria N° 5, Centro de Estudios Tributarios 2011. Pág. 53-63.

Es por ello que la administración, al igual que cualquier particular que resulte perjudicado y siempre que haya actuado de buena fe, pueda oponerse al acto simulado, y reclamar la prevalencia del acto real que han querido celebrar las partes.

Sin embargo, la simulación no fue suficientemente amplia para marcar pautas conceptuales sobre la elusión lícita. Muchas conductas que sustancialmente erosionan la base gravable o el recaudo impositivo, no calificarían como simulación. Esto se debe a que muchas veces las manifestaciones de voluntad emanadas por las partes reflejan su verdadera voluntad, pero no responden a un fin diferente de la evitación de un hecho generador. Por ejemplo, en el caso de las ventas indirectas, (aquellas en las cuales para vender un activo localizado en un Estado determinado, se vende también la sociedad holding extranjera que posee el activo), el vendedor está interesado en adquirir la matriz extranjera porque posee un activo, en un país diferente a aquel en cuyo territorio se encuentra el primer activo mencionado, que aunque no es estratégico, sí resulta atractivo en razón de sus posesiones subyacentes. En este caso, el comprador probablemente sí está interesado en adquirir el activo extranjero, porque su estructura le facilita la inversión de capitales en otros países.

En este caso, aunque el negocio no es simulado (la realidad contractual corresponde a la realidad comercial), uno de sus principales propósitos fue no causar un impuesto en un determinado Estado. A todas luces, la conducta podría calificarse como abusiva, en cuanto su fin principal es reducir el impacto tributario de una operación que de otra manera habría estado gravada. Sin embargo, no es atacable por la vía de la simulación, en cuanto no hay ocultamiento de la realidad negocial.

En ese contexto, Francia adaptó la figura del abuso del derecho, como mecanismo, más amplio en su alcance, por medio del cual cuestionar las operaciones que carezcan de sustancia de negocios, pero que no encuadran dentro del concepto de simulación.

4.4. Portugal

El sistema jurídico tributario de Portugal cuenta con una cláusula general antiabuso. El artículo 38 de la ley general tributaria portuguesa, bajo el rótulo de *Ineficácia de actos e negócios jurídico*, tiene como propósito principal dejar sin efecto aquellas operaciones esencial o principalmente realizadas con medios artificiosos o fraudulentos y con abuso de las formas jurídicas que suprimen, minoran o reducen la tributación, sin respetar las normas que serían aplicables. También se contempla en el ordenamiento tributario de Portugal una cláusula antiabuso especial, pues el artículo 73 del *Código do Imposto sobre o Rendemento das Pessoas Colectivas* contempla, en su apartado 10, una norma antielusiva especial para las fusiones.¹⁰⁵

“El precepto portugués establece que no se aplica el régimen de fusiones cuando las operaciones tengan como principal objetivo o como uno de los principales objetivos, la evasión fiscal -*evasão fiscal*. Este hecho se presume en los supuestos en los que las sociedades no tengan la totalidad de sus rendimientos sujetos al mismo régimen de tributación en el impuesto o cuando no concurren motivos económicos válidos”¹⁰⁶

4.5. Unión Europea

¹⁰⁵PITA, Ana Maria; Aneiros, Jaime. "La cláusula antiabuso en las fusiones desde la perspectiva comunitaria y española." XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Colombia: Crónica Tributaria No. 144, 2012. Pág 111-148.

¹⁰⁶Ibidem.

El ente supranacional europeo en los últimos diez años ha reiterado la importancia de combatir las conductas elusivas y evasoras en materia fiscal, no solamente desde el plano nacional sino también desde el plano europeo. La Comisión Europea en un reciente estudio, estimó que más 10 billones de euros aproximadamente se encuentran *offshore*, los cuales la gran mayoría de ocasiones no han sido declarados o gravados, situación que genera la disminución del recaudo nacional, afecta la economía del país y la de la Comunidad Europea. De manera que, la lucha contra la evasión y el fraude fiscal requiere acción nacional, de la Comunidad Europea y del orden Global¹⁰⁷.

La integración europea generó mayores lazos entre las economías de los países miembros, lo cual aumentó el volumen de transferencias *cross border*. Por tanto, la Unión Europea ha desarrollado un sistema de intercambio de información automático con la implementación de la Directiva de Impuestos de 2005 y otros instrumentos.

Aunque actualmente los Estados miembros de la Unión cuentan con más y mejores herramientas sobre intercambio de información, y directrices que permiten indagar por la sustancia económica de las operaciones intraeuropeas y hacia fuera de la Unión, los gobiernos individualmente considerados no han adoptado en sus legislaciones internas los mecanismos para aplicar adecuadamente las directrices comunitarias en materia de prevención de erosión de bases gravables¹⁰⁸. En ese sentido, no es inusual que se presenten conflictos entre las legislaciones internas y las directrices comunitarias¹⁰⁹, que terminan en un diferimiento de la aplicación plena de las políticas fiscales en todos los países miembros, entre otras razones, por la disparidad de desarrollo entre las diferentes economías, y las aproximaciones culturales que cada

¹⁰⁷ European Commission. Combating tax fraud and evasion. Prague, 2013. Pág. 1.

¹⁰⁸ European Commission. Commission recommendation on aggressive tax planning, Bruselas, 2012.

Pág. 14.

¹⁰⁹ Ibidem.

grupo nacional tiene frente a las obligaciones de contribución tributaria. De allí que cada jurisdicción europea enfrente la elusión y la evasión fiscal, con herramientas especiales que se ajustan a sus particulares condiciones, y que no se haya acogido una herramienta o principio común, a pesar de la emisión de directrices comunitarias.

4.6. Estados Unidos

El sistema jurídico de los Estados Unidos, no incluye en su legislación una cláusula antiabuso específica. Teniendo en cuenta las características de un sistema de derecho basado en las decisiones judiciales y no en la codificación, la alternativa para contrarrestar los abusos en materia tributaria se diseñó a través de principios, contruidos jurisprudencialmente

“El derecho tributario estadounidense, legisla reglas de control preventivo de las conductas elusivas mediante un modelo analítico típico, las cuales se combinan con aquellos precedentes jurisprudenciales de *Business purpose test*, *step transactions* y *substance over form*.”¹¹⁰

Aquí, no encontramos una norma general contra la elusión. El punto de inicio de los precedentes mencionados y de su desarrollo posterior, fue el caso Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal Revenue, de 1935. “En éste juicio se sentó el principio-precedente según el cual, si bien se reconoce el derecho fundamental de los contribuyentes a la economía de tributos, ello no obsta a que, para calificar una operación de legítima, debe ésta basarse en un «motivo negocial» y no sólo en la simple intención de reducir la carga tributaria. Se trata entonces de un control sobre la «causa» del negocio jurídico.”¹¹¹

¹¹⁰Cfr. WAHN, Wheiner Raphael. "Elusión Tributaria Y Normas Antielusivas: Su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto." Revista Tributaria Nº 5, Centro de Estudios Tributarios 2011. Pág. 53-63.

¹¹¹Ibídem.

Sumado a lo anterior, el principio de la *substance over form*, permite al fisco (y al juez) prescindir de la “forma legal” de la operación, en la investigación del legítimo *business purpose*. De esta manera, no sólo se pretende controlar las conductas elusivas, sino también evitar la simulación (*sham*).¹¹²

No obstante, en el 2010 Estados Unidos adoptó una cláusula legal general, la cual codificó la “doctrina de la sustancia económica”, que podría ser comparable con una cláusula anti abuso. Y todo porque la “doctrina de la sustancia económica” establece que ciertos beneficios fiscales no serán permitidos y se desconocerán, si la transacción no tiene sustancia económica o carece de un propósito u objetivo comercial¹¹³.

Bajo la doctrina mencionada, una transacción tendrá sustancia económica sólo si (i) la transacción modifica de manera significativa la posición económica del contribuyente (aparte de los efectos del impuesto sobre la renta federal) y si (ii) el contribuyente tiene un motivo sustancial para hacer parte de la transacción (aparte de los efectos del impuesto sobre la renta federal).¹¹⁴

Como se ve, la sustancia económica (*economic substance*) y el propósito de negocios (*business purpose*) son dos instituciones complementarias, con diferentes alcances. El primero (sustancia económica) evalúa la relevancia de la operación desde la perspectiva de su significación financiera para las partes, restando validez a aquellas operaciones en que no se produjo una modificación económica relevante. Así, la consecuencia fiscal favorable será negada si el beneficio financiero derivado de la transacción resulta insignificante si se compara con el beneficio fiscal.¹¹⁵

¹¹³ Disponible en la página de internet: <http://www.irs.gov/Businesses/Guidance-for-Examiners-and-Managers-on-the-Codified-Economic-Substance-Doctrine-and-Related-Penalties>

¹¹⁴ Disponible en la página de internet: <http://www.irs.gov/Businesses/Codification-of-Economic-Substance-Doctrine-and-Related-Penalties>.

¹¹⁵ AA.VV. Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law (IFA Cahiers), 2002, IFA – Kluwer Law International., Pág. 48

El segundo (propósito de negocios) indaga por la razón comercial de las partes para incurrir en la operación, de manera que, más allá de su relevancia económica, la operación debe tener una causa negocial que la justifique.

La evolución constante de la jurisprudencia y doctrina norteamericana, ha señalado inconvenientes sobre la adecuada aplicación de la doctrina *substance over form*. Por ejemplo, la evaluación de la sustancia económica difiere significativamente cuando se realiza *ex ante* frente a una *ex post*. En ese sentido, es posible que determinada operación vista *ex ante*, apuntara hacia la consecución de una utilidad relevante, que sin embargo, una vez ejecutada conlleva una pérdida fiscal. En estos casos, la doctrina se ha inclinado por evaluar la operación *ex ante*, como el valor presente neto de la utilidad esperada, sin incluir los beneficios fiscales, de manera que sean los beneficios económicos no fiscales (*non-tax benefits*) los más relevantes para acometer la operación.¹¹⁶

Con una ligera modificación conceptual, es pertinente anotar que en los casos en que la forma no cobra relevancia, una variante de la doctrina de sustancia sobre forma ha sido analizada en los tribunales norteamericanos. En efecto, la doctrina de la sustancia sobre la forma supone la existencia de una operación formal, escogida por las partes en función de su beneficio tributario, que de haber sido utilizada la forma que es connatural con su sustancia, habría arrojado un mayor impuesto a cargo, o un menor beneficio tributario. De esta construcción conceptual escapan casos en que la forma sí se corresponde con lo deseado por el contribuyente, pero carece de sustancia económica, distinta de obtener un beneficio tributaria. Esta teoría ha sido denominada como

¹¹⁶ BOREK, Christopher *et al.* Tax shelter or efficient tax planning? A theory of the firm perspective on the economic substance doctrine. Discussion Paper No. 747. Harvard Law School. Cambridge, MA. 2013. Pág. 5 “A transaction’s potential for profit shall be taken into account in determining whether the [economic substance] requirements... are met only if the present value of the reasonably expected pre-tax profit is substantial in relation to the present value of the claimed tax benefits”.

“*economic substance*”¹¹⁷, y permite el desconocimiento de una operación cuando carece de significancia económica distinta de la obtención de un beneficio fiscal. Consideramos que, en la práctica, esta teoría permite atacar casos de fraude a la ley que no implican simulación.

Otra aproximación de la teoría norteamericana a la doctrina de sustancia sobre forma, es el denominado *anticipated non-enforcement of rights and obligations*. De acuerdo con esta teoría, el pacto o el indicio de no ejercicio de derechos u obligaciones contractualmente consagrados, constituye un elemento razonable para considerar que una operación económica carece de sustancia de negocios.¹¹⁸

Otra de las doctrinas acogidas para enfrentar la elusión, es la “*step transaction*”, en virtud de la cual, la autoridad o el juez deben considerar como una sola operación – a efectos de determinar su calificación tributaria –, al conjunto de operaciones que, individualmente consideradas, no arrojarían efecto fiscal, o este sería menor al de las operaciones vista en conjunto. Al respecto, la Corte Suprema de los Estados Unidos ha indicado que “Un determinado resultado al final de un camino recto, no debe resultar diferente cuando ha sido alcanzado por un camino desviado”¹¹⁹

En síntesis, podríamos decir que la doctrina de la sustancia sobre la forma permite que la administración tributaria o las cortes que conocen de dichos casos, recaractericen una operación en consonancia con su sustancia en los casos en que la esencia de la transacción difiere significativamente de la forma escogida por las partes.

4.7. Brasil

¹¹⁷ AA.VV. Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law (IFA Cahiers), 2002, IFA – Kluwer Law International., Pág. 610.

¹¹⁸ Ibídem. Pág. 599

¹¹⁹ Ibídem. Pág. 606 (traducción nuestra)

El artículo 116 del Código Tributario Nacional brasileño, sobre cláusula antiabuso dispone : “La autoridad administrativa podrá desestimar actos y negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular la producción del hecho imponible del tributo o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, observados los procedimientos que se establezcan mediante ley ordinaria.”

Tal como menciona Weiner Wahn, la cláusula brasileña es omnicomprendiva, puesto que en un solo texto recoge todos los actos elusivos, que se constituyan sin causa o con el fin de encubrir otro negocio real (por simulación o fraude a la ley), cuyo resultado conlleve una reducción de impacto tributario mayor a aquella que razonablemente podría derivarse de la aplicación ordinaria de la norma tributaria, en caso que se hubieran realizados los hechos económicos sustanciales, de conformidad con su correspondiente caracterización jurídica.¹²⁰ La cláusula brasileña es una cláusula de amplia aplicación, justamente por la sencillez de su redacción.

Empero, su aplicación en la práctica se encuentra en cuestionamiento, pues para la aplicación del artículo 116 se requiere que se fije el procedimiento, lo cual se deberá hacer por una ley ordinaria. Recientemente el Gobierno propuso un texto ante el Congreso para la expedición de la ley ordinaria, sin embargo, el Congreso no la aprobó¹²¹.

4.8. Reino Unido

La situación del Reino Unido frente a las cláusulas GAAR, como sistema jurídico del Common Law, inició a partir de desarrollos de origen jurisprudencial

¹²⁰ WAHN, Wheiner Raphael. *"Elusión Tributaria Y Normas Antielusivas: Su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto."* Revista Tributaria N° 5, Centro de Estudios Tributarios 2011. Pág. 53-63.

¹²¹ ERNST YOUNG: "GAAR rising: Mapping tax enforcement's evolution". 2013, disponible en [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/\\$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAA_rising/$FILE/GAAR_rising_1%20Feb_2013.pdf).

que se presentaron principalmente a finales de los años 70, los cuales se referían directamente a la dicotomía sustancia vs forma.

Uno de ellos, denominado el caso de Duke of Westminster, ha sido catalogado como el punto de partida de este tipo de jurisprudencia de los tribunales del Reino Unido, pues a partir de éste los jueces optaron por investigar la sustancia económica de la transacción, restándole importancia al formalismo legal. El caso mencionado reafirmó el principio por el cual la administración no debería, cuando las partes de una transacción ejecuten una serie de actos legales para obtener un resultado, cuestionar la operación por considerar que otra serie de actos hubieran podido ser implementados, si ello implica ineficacia desde el punto de vista estrictamente fiscal.

La doctrina Duke of Westminster perdió importancia a principios de los años 80, ya que por esos años surgió la doctrina Ramsay, la cual requiere para su aplicación la existencia una serie de operaciones preestablecidas escalonadas, que no tengan otro fin comercial o mercantil distinto a evitar la causación del tributo, de manera que, se hace una comparación entre el resultado comercial final obtenido con las transacciones y el negocio típico que de acuerdo con la legislación debió aplicarse, para proceder a aplicar el hecho generador que coincida con los resultados comerciales obtenidos luego de las operaciones. Si bien las doctrinas precitadas han enriquecido el debate en el Reino Unido, por ser al mismo tiempo contradictorias, los académicos Ballard y Davison¹²² resaltan que actualmente el sistema legal del Reino Unido no tiene una cláusula GAAR general, y que incluso otras jurisdicciones han adoptado esas doctrinas para incorporar en su sistema jurídico cláusulas de esta clase (caso Bélgica).

¹²² AA.VV. Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law (IFA Cahiers), 2002, IFA – Kluwer Law International. Pág. 569.

En todo caso, rescatan que la flexibilidad del sistema de precedentes permite una adecuada adaptación a la realidad vigente en el momento de toma de decisiones. Esta flexibilidad facilita la verificación de la sustancialidad de las operaciones y el desconocimiento de aquellas que atentan contra el justo recaudo de los tributos.

4.9. Italia

Italia cuenta desde 1990 con una cláusula *GAAR* en su legislación tributaria, la cual fue posteriormente reemplazada en 1997 por otra de aplicación más general. De acuerdo con esta última, los beneficios tributarios originados en una transacción, pueden ser desconocidos por la administración de impuestos cuando sean obtenidos a través de la utilización de medios abusivos. La incorporación de las *GAAR* en la legislación, tuvo como efecto secundario que se dejaran de utilizar las normas provenientes del derecho civil, relacionadas con la simulación de los contratos y el fraude a la ley, que antes servían como sustento para la jurisprudencia en los casos de sustancia sobre forma en materia tributaria¹²³.

Antes de la aparición de las *GAAR*, los tribunales italianos aplicaban las normas del Código Civil sobre la simulación e interpretación de los contratos y el fraude a la ley, en su análisis de los casos relacionados con los problemas de sustancia sobre forma en materia fiscal. Lo anterior muchas veces tenía el efecto de privilegiar la presunción de legalidad de las actuaciones de los particulares, frente a las pretensiones de la autoridad fiscal de tomarlas como abusivas, pues la aplicación de las normas provenientes del derecho civil usualmente no eran suficientes para despojar a las actuaciones de los particulares de su forma original¹²⁴. Mientras que en otras legislaciones se

¹²³ Ibídem Pág. 359

¹²⁴ AA.VV. Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law (IFA Cahiers), 2002, IFA – Kluwer Law International. Pág. 360

consideraba que el abuso de la forma cumplía una función antisocial¹²⁵, para la legislación italiana esta solía estar amparada en las amplias prerrogativas con las que contaban los particulares.

En la actualidad, el ordenamiento jurídico italiano se sigue caracterizando por privilegiar los principios de legalidad y certeza, y por dotar de amplias garantías a los contribuyentes, lo que ha impedido una utilización más frecuente de la GAAR. Esto se suma al hecho de que la constitución italiana incorpora un principio según el cual los contribuyentes deben ser gravados con fundamento en su capacidad contributiva, que contribuye a limitar la aplicación automática de la GAAR, por considerarlas como que afectan el derecho de los particulares. La limitada utilización de las GAAR, junto con la frecuente utilización de las normas en materia civil mencionada anteriormente, ha impedido que se desarrolle en Italia una definición del abuso específicamente aplicable al campo del derecho tributario. Por lo anterior, los tribunales italianos suelen utilizar una definición de abuso basada en el concepto de fraude a la ley proveniente del derecho civil, la cual señala que éste consiste en el ejercicio del derecho por fuera de los límites establecidos en el ordenamiento jurídico¹²⁶.

Cabe señalar que el sistema italiano tiene la particularidad de que la GAAR, aunque general, tiene un alcance limitado, en cuanto aplica a determinada clase de transacciones. Por ello, como señala Antonello Lupo,¹²⁷ en la práctica se trata de una cláusula “cuasi-general”.

5. TRÁMITE LEGISLATIVO

5.1. Trámite legislativo ley 1607 de 2012

¹²⁵ Amatucci, A. Op. Cit. Pág. 379

¹²⁶

¹²⁷ AA.VV. Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law (IFA Cahiers), 2002, IFA – Kluwer Law International. Pág. 364

5.1.1. Análisis sobre las discusiones llevadas en el congreso de la república en torno a la introducción de la cláusula antiabuso

Como quiera que las cláusulas antiabuso se caracterizan por el uso de términos abiertos y conceptos jurídicos indeterminados, cuando en su aplicación se presenten zonas grises, será necesario acudir, de acuerdo con el artículo 28 de la Ley 153 de 1887, a la interpretación histórica. Por ello, es pertinente referirnos al trámite de la Ley 1607 de 2012 en el Congreso de la República.

En primer lugar, es pertinente señalar que se trata de un proyecto de Ley de iniciativa gubernamental; en ese sentido, si bien en Colombia el tema no era del todo desconocido (toda vez que ya existían algunas disposiciones específicas que establecen circunstancias para evitar abusos en el uso de mecanismos jurídicos), la introducción en nuestro ordenamiento de una cláusula general representó un avance significativo en el control de la evasión tributaria, acorde con la tendencia mundial.

El presente capítulo tiene como propósito reseñar de manera general el trámite que antecedió la aprobación de la cláusula antiabuso en el Congreso de la República, específicamente en lo concerniente a la introducción de las modificaciones propuestas por los congresistas, y que dieron lugar al texto final contenido en los artículos 122, 123 y 124 de la Ley 1607 de 2012, adicionados al Estatuto Tributario como artículos 869, 869-1 y 869-2, respectivamente.

Este análisis tomará como base el texto inicialmente presentado por el Gobierno Nacional en el proyecto de Ley, para revisar las alteraciones propuestas y aprobadas en los distintos debates que se surtieron en ambas cámaras.

5.2. Argumentos presentados por el Gobierno Nacional en la exposición de motivos

Al proyecto de Ley por medio del cual el Gobierno Nacional presentó la reforma tributaria, le correspondió el número 134 de 2012 en el Senado, y el número 161 de 2012 en la Cámara de Representantes. Fue publicado inicialmente en Gaceta del Congreso número 666 de 2012 del viernes 5 de octubre.

En el capítulo dedicado a normas antievasión y antielusión de la exposición de motivos, el Gobierno Nacional, de manera expresa, señaló la conveniencia y la importancia de establecer una cláusula antiabuso en el ordenamiento fiscal colombiano, así como algunas normas antielusión de carácter específico, como la regla de subcapitalización, de paraísos fiscales y precios de transferencia, y la regulación de la amortización del crédito mercantil en la compra de acciones. Al respecto, se indicó:

3.6 Normas antievasión y antielusión. (...)

“En relación con las normas antiabuso, esta propuesta de reforma incluye diversos mecanismos de control del abuso destinados a aumentar el recaudo y fortalecer la cultura de cumplimiento tributario. Para que el sistema tributario realmente tenga posibilidades efectivas de combatir las prácticas abusivas, especialmente aquellas que son más sofisticadas, **se requiere que las autoridades administrativas y judiciales puedan cuestionar la validez de transacciones que no tienen propósitos de negocios distintos a la reducción de impuestos**. Con esto en mente, se propone introducir al Estatuto Tributario una cláusula general antiabuso (GAAR).

Actualmente, la Administración no cuenta con suficientes facultades para fiscalizar los casos de abuso o fraude a la ley tributaria. En la mayoría de países, el mecanismo seleccionado para controlar el abuso consiste en la adopción de una cláusula general antiabuso que permite la fiscalización a partir

de hipótesis en las que se le pide al contribuyente, mediante la inversión de la carga de la prueba, que demuestre que sus operaciones, actos y demás fueron hechos con un propósito de negocios, distinto al mero ahorro de impuestos. En línea con esta tendencia, se propone que los funcionarios de la Administración Tributaria puedan desconocer cualquier entidad, operación o acto jurídico de manera total o parcial, siempre que quede probado que hubo abuso por parte del contribuyente. Los funcionarios podrán así mismo reclasificar, recharacterizar o recalificar la entidad, operación o acto jurídico de que se trate, de acuerdo con la naturaleza que hubiese tenido de no haber existido el abuso.

Debido a que el abuso es extremadamente difícil de probar ex novo, se propone un sistema mediante el cual, de presentarse 2 de las siguientes 5 hipótesis, se invertirá la carga de la prueba a cargo del contribuyente, de tal suerte que este deberá probar ante la Administración el propósito de negocios, distinto al mero ahorro o disminución de la carga impositiva, presente en la operación, entidad o acto jurídico de que se trate:

1. La respectiva operación o serie de operaciones se realizó entre vinculados económicos.
2. La respectiva operación o serie de operaciones involucra el uso de paraísos fiscales.
3. La respectiva operación o serie de operaciones involucra una entidad del régimen tributario especial, una entidad no sujeta, una entidad exenta, o una entidad sometida a un régimen tarifario en materia del impuesto sobre la renta y complementarios distinto al ordinario.
4. El precio o remuneración pactado o aplicado difiere en más de un 25% del precio o remuneración para operaciones similares en condiciones de mercado.

5. Las condiciones del negocio u operación omiten una persona, acto jurídico, documento o cláusula material, que no se hubiere omitido en condiciones similares razonables comercialmente si la operación o serie de operaciones no se hubieran planeado o ejecutado con el objeto de obtener de manera abusiva para el contribuyente o sus vinculados el beneficio tributario de que trata el presente artículo.

Las hipótesis anteriores responden a las características presentes en la mayor parte de los esquemas posibles para obtener provecho tributario abusivo, consistente entre otros, en la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias, sin que tales efectos sean el resultado de un propósito comercial o de negocios legítimo y razonable que fuere la causa principal para el uso o implementación de la respectiva entidad, acto jurídico o procedimiento. En efecto, las estructuras abusivas usualmente involucran entidades vinculadas, pues las condiciones suelen ser sumamente desfavorables en el aspecto comercial, al punto que un tercero no las aceptaría en el mercado libre de bienes y servicios. Lo mismo ocurre con el uso de paraísos fiscales o de las entidades mencionadas en la tercera hipótesis, pues permiten al contribuyente diluir su ingreso en regímenes especiales no sujetos a tributación.

De otro lado, así como la Administración debe poder contar con mecanismos que le permitan identificar y perseguir más fácilmente los casos de abusos, así mismo los contribuyentes deben contar con salvaguardas que les brinden seguridad jurídica. En ese orden de ideas, las salvaguardas permiten al contribuyente demostrar la ausencia de abuso en la operación, de manera que si se encuentra probada la inexistencia de alguna de las hipótesis en las que se basa la Administración, o la ocurrencia de alguno de los siguientes supuestos, la autoridad deberá cesar de inmediato la actividad de fiscalización por abuso sobre la respectiva operación:

1. La respectiva operación contaba con un propósito comercial o de negocios legítimo principal frente la mera obtención del beneficio tributario definido de conformidad con el presente artículo.
2. El precio o remuneración pactado o aplicado están dentro del rango comercial, según la metodología de precios de transferencia, aún cuando se trate de partes vinculadas nacionales. Si el contribuyente o responsable aportare el respectivo estudio de precios de transferencia como prueba de conformidad con lo aquí establecido, para efectos de controvertir dicha prueba la Administración de Impuestos deberá iniciar el proceso correspondiente para el cuestionamiento técnico de dicho estudio a través de los procedimientos expresamente establecidos por la ley para tal efecto.

De acuerdo con lo anterior, se evidencia que el propósito principal del Gobierno Nacional fue atacar con esta figura aquellas operaciones cuya existencia respondiera únicamente a la elusión o evasión tributaria. Así mismo, se identifica dentro de los objetivos propuestos por el ejecutivo con esta norma, una intención de fortalecimiento de la cultura de cumplimiento tributario.

Vale la pena anotar que la norma inicial buscaba trasladar la carga de la prueba al contribuyente, y no establecía ningún parámetro respecto de la demostración de los hechos que se consideraban usuales en la comisión de abuso fiscal. En ese sentido, la propuesta inicial vagamente mencionaba que era necesario que se presentasen dos de cinco supuestos, sin que se calificara con rigor la manera en que se debían demostrar, o el procedimiento para hacerlo.

Así mismo cabe mencionar que la propuesta reiteradamente se refiere a la comisión de abuso en materia fiscal. Es decir, el proyecto de ley, como el nombre de la cláusula lo indica, buscaba establecer medidas contra el abuso.

La principal característica de la cláusula antiabuso, consistía en la posibilidad de que las autoridades pudiesen cuestionar la validez, para efectos fiscales, de transacciones que no tuvieran propósitos de negocios, sino que buscaran un provecho tributario.

Para efectos de proceder con la fiscalización, se establecieron cinco (5) hipótesis que de acuerdo con la práctica jurídica y la experiencia de otros países, se consideraron como operaciones que tradicionalmente reflejaban indicios de un provecho fiscal abusivo consistente en la minoración o eliminación de una carga fiscal. Para desvirtuarlas, y dada la dificultad probatoria, se exigía al contribuyente, mediante la inversión de la carga de la prueba, que demostrara que sus operaciones, actos y demás hechos fueron realizados con un propósito de negocios.

5.3. Informe ponencia para primer debate al proyecto de ley número 166 de 2012 Cámara y 134 de 2012 Senado

Publicado en la gaceta No. 829 de 2012 del jueves 22 de noviembre, el texto inicial del Proyecto fue debatido de manera conjunta por las comisiones terceras (asuntos económicos) del Senado y de la Cámara de Representantes.

Frente al tema de la introducción de una cláusula antiabuso, y específicamente sobre la inversión de la carga de la prueba, quedó registrada la siguiente constancia:

“En el artículo 82 del proyecto de ley, que pasa a ser el 106 de la ponencia, regula el abuso en materia tributaria, definidos como el fraude a la Ley con propósitos tributarios. Se propone sustituir la palabra beneficio por provecho, toda vez que es más acorde con el concepto de abuso de la ley.

La norma en cuestión establece un deber a cargo del contribuyente de desvirtuar el abuso cuando se presenten determinados supuestos relacionados

con la vinculación económica, los paraísos fiscales y contribuyentes favorecidos con regímenes especiales.

Lo anterior tiene pleno sustento en la jurisprudencia de la Corte Constitucional, quien ha reconocido ampliamente la facultad de establecer inversiones de la carga de la prueba en materia tributaria, especialmente para combatir casos de evasión fiscal. El fundamento de tal admisión radica en que tales normas buscan prevenir y castigar la evasión tributaria, fomentando la equidad y garantizando la eficiencia del sistema”

Afortunadamente se reemplazó la palabra beneficio, que en materia tributaria tiene un significado especial atado a excepciones favorables aplicadas a determinados individuos, por la palabra “provecho”, que posteriormente se define. En relación con las facultades de la administración tributaria, se destaca la introducción de un párrafo al artículo 869-1 (posteriormente 869-2) sobre aplicación de principios del orden constitucional. Al respecto, indicó el párrafo:

“PARÁGRAFO: La facultad de la Administración Tributaria a la que se refiere este artículo será ejercida con el fin de garantizar la aplicación del principio constitucional de sustancia sobre forma en casos de gran relevancia económica y jurídica para el país”

Como se evidencia por su fuente, este párrafo, que finalmente fue aprobado, tiene origen parlamentario, puesto que fueron los ponentes para el primer debate quienes adicionaron la norma original: Pareciera entonces que los congresistas ponentes, y luego, el Congreso, quisieron limitar el alcance de las facultades que se otorgaban a la DIAN, a casos sustanciales, con relevancia para el orden económico y jurídico nacional. Sobre este punto volveremos más adelante.

Por otro lado, se decidió incluir un párrafo al final del articulado del proyecto en donde quedó constancia que las normas relacionadas con la aplicación de la cláusula antiabuso aplican únicamente a partir del año gravable 2013.

“Parágrafo. Las disposiciones contenidas en los artículos 869 y 869-1 del Estatuto Tributario, entrarán en vigencia para conductas cometidas a partir del año gravable 2013.”

De acuerdo con las sugerencias, el texto final presentado en primer debate sufrió algunas modificaciones menores en temas de forma. Se reemplazó la palabra “Administración de impuestos” por “Administración tributaria” y se incluyó el señalado parágrafo sobre su aplicación.

5.4. Texto aprobado en primer debate por las comisiones terceras constitucionales permanentes de la Cámara de Representantes y el Senado de la República, en sesiones ordinarias de los días miércoles 28 y jueves 29 de noviembre de 2012

En la Gaceta No. 891 del viernes 7 de diciembre de 2012, se publicó el texto final aprobado en las comisiones de ambas cámaras.

Sobre el asunto, vale la pena destacar (2) dos modificaciones relevantes en el articulado inicialmente propuesto por el Gobierno, que se reflejaron en el siguiente párrafo:

“Cuando exista plena prueba de la ocurrencia de 3 o más de los supuestos que se enuncian en el artículo 869-1 del Estatuto Tributario, el cuerpo colegiado o comité al que se refiere el parágrafo de este artículo podrá conminar al contribuyente para que controvierta la ocurrencia de dichos supuestos.”

En primer lugar, se incluyó como requisito para la aplicación de la cláusula la existencia de plena prueba de la ocurrencia de los supuestos descritos para suponer que los mismos denotan una intención del contribuyente en obtener un provecho tributario ilegítimo. Bajo el entendido de que la plena prueba¹²⁸ es

¹²⁸ CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. Sala de Casación Civil. Sentencia de 29 de julio de 1980. M. P. Humberto Murcia Ballén: “El carácter de sumaria de una prueba dice relación no tanto a su poder demostrativo, sino a la circunstancia de no haber sido contradicha. Se opone, por tanto, a la controvertida, es decir, a la que ha sido practicada con citación y audiencia de la parte contra la cual se pretende hacer valer. De lo cual tiene que seguirse que las pruebas sumarias son siempre extraproceso; pero que éstas no tiene siempre aquel carácter, pues las hay con valor de plena

aquella que ha debido ser controvertida con audiencia de la contraparte, bien sea en juicio, o en forma anticipada, fue sin duda una disposición que favoreció los intereses de los contribuyentes, en contravía de la intención inicial del Gobierno de lograr una figura expedita.

En segundo lugar, se aumentó el número de supuestos requeridos para acreditar la existencia de una conducta abusiva, pasando de dos (2) a tres (3).

En temas formales, se decidió incluir un artículo independiente a los supuestos a los que hace referencia.

5.5. Informe de ponencia para segundo debate en la plenaria de Cámara de Representantes

Publicado en la Gaceta No. 913 de 2012 del lunes 10 de diciembre de 2012, el informe de ponencia para el debate en plenaria de la Cámara mantuvo el mismo contenido del articulado referido a la cláusula antiabuso, con las modificaciones introducidas en el texto aprobado en primer debate.

5.6. Texto aprobado en la plenaria de Cámara de Representantes

Publicado en la gaceta no. 949 de 2012 del jueves 20 de diciembre, el texto aprobado por la Cámara de representantes incluyó una salvedad para el supuesto que se refiere a la celebración de operaciones con vinculados económicos. Al respecto, se incluyó el texto subrayado a continuación:

Artículo 869-1. Supuestos para la aplicación del artículo 869 del Estatuto Tributario. Los siguientes son los supuestos a los que se refiere el artículo 869 del Estatuto Tributario:

prueba como ocurre con las anticipadas cuando se practican cuando se practican con citación de la futura parte contraria”:

1. La respectiva operación o serie de operaciones se realizó entre vinculados económicos, **que no se hayan registrado previamente a la operación como tales ante la cámara de comercio respectiva.**

En ese sentido, se buscó abstraer de la órbita de esta norma, la situación de aquellas sociedades que en cumplimiento de mandatos legales, han identificado plenamente a sus compañías controlantes o subordinadas. Entendemos que el legislador partió del supuesto de garantía que ofrece este tipo de registros públicos, para limitar el alcance de esta norma.

Salvo la mencionada modificación, el texto aprobado en plenaria mantuvo el contenido del articulado propuesto inicialmente.

5.7. Informe de ponencia publicado para segundo debate de plenaria en senado

En la gaceta No. 914 de 2012, del martes 11 de diciembre de 2012, se evidencia que el Senado de la República decidió mantener la expresión plena prueba, así como la intención de incrementar los supuestos de dos (2) a (3). En consecuencia, no se registraron modificaciones frente al Proyecto final aprobado en Cámara en este asunto.

5.8. Texto aprobado en plenaria de Senado

Publicado en la Gaceta 947 de 2012, el texto definitivo aprobado por el Senado de la República, fue modificado en dos (2) aspectos fundamentales frente al articulado inicialmente presentado a discusión sobre la cláusula antiabuso.

El primero de ellos fue la modificación del párrafo del artículo 869 del E.T., que se refería a la necesidad de la existencia de plena prueba para acreditar la

existencia de los supuestos indicados. El texto aprobado quedó de la siguiente forma:

“En los casos que involucren a personas jurídicas u otras entidades, y a personas naturales propietarias o usufructuarias de un patrimonio líquido con un valor igual o superior a ciento noventa y dos mil (192.000) UVT, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales pruebe plenamente la ocurrencia de 3 o más de los supuestos que se enuncian en el artículo 869-1 del Estatuto Tributario, el cuerpo colegiado o comité al que se refiere el párrafo de este artículo podrá conminar al contribuyente (...)”

Como se refleja en el texto previamente descrito, se incluyó un sutil cambio al requisito probatorio: el calificativo de plenitud de la prueba se eliminó, y se reemplazó por calificar como plenamente probado el hecho que se aduce para la aplicación de las facultades. Es decir, si antes se exigía la plena prueba del hecho, que conllevaba que dicha prueba fuera elemento suficiente para llevar al convencimiento del supuesto, y que fuera controvertida por parte del contribuyente, la redacción aprobada indica que dicha calificación se predica del hecho. En otras palabras, las facultades de la cláusula antiabuso se activarían cuando tres de los cinco supuestos establecidos en la norma fueran plenamente probados, de manera que se llegue a un convencimiento razonable sobre su ocurrencia. Queda la duda sobre si se mantiene el requisito de dar a conocer las pruebas que se aducen contra el contribuyente, para que se considere que hecho está plenamente probado. Me parece que tal no puede ser el alcance, puesto que el cambio justamente consistió en no calificar la prueba, sino el hecho. Sin embargo, el contribuyente podrá demostrar, cuando sea llamado a descargos, que los hechos que calificados como supuestos para la aplicación de las normas antiabuso no se encuentran plenamente probados. Si ello no fuera así, se violaría el derecho de defensa.

Una segunda modificación, se evidenció en el párrafo del artículo 869 del E.T., sobre los funcionarios que conformen el cuerpo colegiado encargado de tomar las decisiones sobre la existencia o no de abuso en materia tributaria. En ese sentido, el texto aprobado incluyó la siguiente disposición:

“Los funcionarios que conformen el cuerpo colegiado o comité a que se refiere esta disposición deberán en todo momento someter sus actividades al espíritu de justicia consagrado en el artículo 683 del Estatuto Tributario, no pudiendo exigirle al contribuyente más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.”

Aunque el alcance de esta expresión parece gris, en cuanto difícil es determinar en el caso concreto cuánto quiso el legislador que aportara el contribuyente, con el fin de darle un efecto útil a la norma, podría entenderse que la facultad de reconfiguración no puede implicar una caracterización más gravosa que aquella que ordinariamente correspondería a la operación económica que naturalmente habría desarrollado el contribuyente, de no haberse inclinado por la vía que conducía a un provecho tributario fraudulento.

5.9. Texto definitivo aprobado en conciliación

De acuerdo con lo indicado en la gaceta No. 948 del jueves 20 de diciembre de 2012, así como en la gaceta No. 950 del mismo día, el texto definitivo aprobado por las comisiones encargadas de conciliar los textos aprobados en cada una de las plenarias de las respectivas cámaras, fue el que se definió en el Senado, que posteriormente fue ratificado por el pleno de las dos corporaciones.

6. LA CLÁUSULA ANTIABUSO EN COLOMBIA

A los efectos de abordar adecuadamente el estudio de las normas antiabuso dispuestos en la Ley 1607 de 2012, y habiendo estudiado, en lo pertinente, su trámite legislativo, en primer lugar consideramos conveniente referirnos a la ubicación de la norma dentro del cuerpo legal.

En ese sentido, los artículos de la cláusula general antiabuso hacen parte del capítulo VI, denominado por el legislador como Normas antievasión. Tal como se vio en el primer capítulo de este documento, pareciera que el título “antievasión” no resulta afortunado, toda vez que, si se analiza en detalle el contenido de tal capítulo legal, estas normas no corresponden con normas encaminadas a reducir la evasión fiscal, entendida como el incumplimiento de una obligación tributaria, nacida en el mundo jurídico, por la vía del no pago, el ocultamiento o el suministro de información errónea.

En efecto, nos parece que las normas del así llamado “capítulo antievasión”, corresponden mejor con normas de tipo antielusivo, en cuanto buscan cerrar ventanas interpretativas en torno a operaciones que podrían generar provecho fiscal para el contribuyente.

En ese sentido, el capítulo incluye normas antielusivas específicas, relacionadas con reorganizaciones empresariales (fusiones y escisiones), en las cuales se establecen requisitos para la no gravabilidad de la operación; normas de precios de transferencia; paraísos fiscales; y restricciones a la amortización del crédito mercantil generado en la compra de acciones o cuotas.

Por último, el capítulo regula lo relacionado con la cláusula general antiabuso; para ello, define el concepto de abuso en materia tributaria; establece unos eventos constitutivos de abuso, y dispone unas facultades administrativas en caso de verificar tales eventos.

Con relación al contenido del artículo 869 E.T. (122, Ley 1607), se advierte que se trata de una norma que define un concepto jurídico (el abuso en materia tributaria), el cual a su vez contiene varios elementos:

- a. El abuso es un uso o implementación.
- b. Predicado de ciertas entidades, actos o procedimientos, o conductas.
- c. Con un fin específico consistente en alterar artificialmente los efectos tributarios que normalmente se generarían en cabeza de uno o varios contribuyentes o responsables de impuestos en Colombia, o de sus socios o accionistas o beneficiarios reales.
- d. La alteración artificial de los efectos tributarios, tiene a su vez, un propósito calificado: obtener un provecho tributario.
- e. El provecho tributario está definido en términos de eliminación, reducción o diferimiento del tributo, incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias.
- f. Se establece una excepción a la definición de abuso, cuando el provecho tributario sea el resultado de un propósito legítimo y razonable de negocios que fuere la causa principal del uso o implementación de lo señalado en el literal b. anterior.

La primera duda que surge, dado el contenido definitorio de la cláusula, es si dicha definición es de carácter taxativo, de manera que los eventos y elementos constitutivos del abuso tributario se agoten en el texto de la ley y, por lo tanto, aquellas circunstancias que no se encuadren dentro de dicha definición, no podrían considerarse abuso.

La primera solución posible, sería considerar que la definición no es taxativa, sino simplemente enunciativa, de manera que no solamente los elementos incluidos podrían llegar a constituir abuso, sino que una conducta que carece de uno o varios de tales elementos, analizada en su conjunto y por vía de

analogía, pudiera configurar un detrimento para el recaudo, y por lo tanto, considerarse una conducta abusiva.

Si bien la norma es bastante amplia y comprensiva en la inclusión de los elementos que conducen a la configuración de abuso, para todos los efectos resulta limitada frente a la definición de abuso decantada a través de decisiones judiciales, en cuanto la jurisprudencia es constantemente actualizada y contextualizada, según las tendencias imperantes al momento de aplicar la norma, o en el caso del abuso fiscal anterior a la ley 1607, los principios en materia tributaria¹²⁹. Así, podría argumentarse que si una conducta o una omisión no se encuentra en la definición legal de abuso, pero sustancialmente da lugar a suponer que su implementación constituye abuso, la administración podría aplicar sus facultades extraordinarias.

Otra posibilidad podría consistir en interpretar la norma de manera taxativa, con lo cual, aquello no previsto en la norma, no podría ser considerado abusivo para efectos fiscales. Es decir que una conducta o serie de conductas o actos, no podrá considerarse abusiva, si no cumple con todos y cada uno de los elementos establecidos en el artículo 869 E.T. (Art. 122, Ley 1607).

La principal razón para aceptar esta segunda postura es justamente el principio de legalidad en materia fiscal. Dicho principio, tan caro para el ordenamiento tributario, es el principal damnificado cuando se establecen cláusulas generales antiabuso, puesto que la seguridad jurídica que busca garantizar este principio¹³⁰, puede resultar mermada en cuanto la administración ejerza su

¹²⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-15 de 1993.

¹³⁰ En ese sentido, las sentencias C-903 de 2011, M.P. Luis Ernesto Vargas, y C-891 de 2012, M.P. Jorge Ignacio Pretelt, entre otras, señalan que uno de los objetivos del principio de legalidad en materia tributaria consiste en brindar seguridad jurídica al contribuyente, garantizando la predeterminación del tributo. *“La Corte Constitucional ha señalado que el principio de legalidad del tributo tiene las siguientes características: (i) Es expresión del principio de representación popular y del principio democrático, derivado en últimas de los postulados del Estado Liberal. (ii) Materializa el principio de predeterminación del tributo, “según el cual una lex previa y certa debe señalar los elementos de la obligación fiscal”. (iii) Brinda seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones*

facultad de recharacterizar una conducta, con independencia del criterio que se utilice¹³¹, según lo que considera el verdadero sentido de la operación.

Sobre los efectos de establecer una cláusula antiabuso, que permita a la administración el uso de facultades excepcionales, el profesor ALBERTO TARSITANO señala que “(N)o es difícil imaginar que en este contexto el Fisco abuse de las posibilidades de calificación y, sea por ignorancia, o simple afán recaudatorio, ponga en juego una peligrosa dicotomía entre forma y contenido, cuyo resultado práctico se traduce en la gravabilidad de supuestas capacidades contributivas carentes de tipificación legal.”¹³²

En el mismo sentido, la exposición de motivos del proyecto de ley que se transformó en la Ley 1607, señaló que la norma antiabuso buscaba también brindar salvaguardas al contribuyente, con el fin de garantizar su seguridad jurídica. En ese contexto, consideramos que el concepto de abuso de fiscal está definido de forma taxativa en el artículo 869 E.T. (Art. 122, Ley 1607). Ese es el precio que se debe pagar en pro de la seguridad jurídica: por una parte, la administración cuenta ahora con facultades concretas y conceptos jurídicos establecidos a nivel legal, para ejercer, con mayor propiedad su función de fiscalización, en el marco del principio de legalidad de la función pública; por otra, esa consagración legal fija unos precisos límites para que la autoridad cumpla su cometido, y el particular cuente con la tranquilidad de que será juzgado o cuestionado conforme a normas claras y preestablecidas. En todo caso, será la jurisprudencia la encargada de forjar unos límites materiales que reduzcan el margen de interpretación de las autoridades, y brinden seguridad jurídica a los contribuyentes.

fiscales, con lo cual “se otorga una debida protección a la garantía fundamental del debido proceso”

¹³¹ Bien sea que se utilice el criterio de fraude a la ley, abuso de derecho, o propósito de negocios, o cualquier otro adoptado en la legislación respectiva.

¹³² TARSITANO, Alberto. *El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del fisco*. En Protección constitucional de los contribuyentes. Director Rubén Asorey. Educa. Buenos Aires. 2000. Pág. 267.

6.1. Elementos constitutivos de abuso

Realizada una descripción general de la norma antiabuso, es preciso estudiar su contenido. En tal sentido, el primer elemento de la definición legal de abuso consiste en el “uso o implementación de actos u operaciones”. Veamos.

6.1.1. ¿Cómo se configura el abuso? Uso o implementación a través de una operación o serie de operaciones de cualquier acto jurídico o procedimiento

Según la cláusula antiabuso, el abuso en materia fiscal implica el uso o implementación de actos, entidades u operaciones. En otras palabras, el abuso requiere en su formación de una o varias acciones, de lo cual se infiere que habrá abuso cuando existan manifestaciones positivas de una conducta. No podría derivarse de tal proposición la configuración de abuso por omisión, puesto que una omisión no engendra un uso o una implementación, como establece la norma.

Se trata de una norma descriptiva, que define un concepto jurídico. Por ello, los “verbos rectores” de la descripción, son usar o implementar.

La primera pregunta que se genera es ¿qué es aquello que se usa? La norma lo responde estableciendo que tales verbos se materializan sobre cualquier tipo de entidad, cualquier tipo de acto, o cualquier tipo de procedimiento. Esta descripción abarca casi cualquier manifestación de voluntad capaz de crear efectos jurídicos, lo cual parece obvio en el entendido que la norma busca definir un concepto para limitar los alcances legítimos del ejercicio de derechos, y establecer consecuencias jurídicas a su abuso.

Dado que uso implica una acción (la de usar), o el ejercicio o práctica de algo¹³³, no cabe en dicha especificación legal la abstención. Lo mismo puede predicarse de la implementación, que significa, también, la acción o efecto de implementar, verbo que a su vez significa poner en funcionamiento, aplicar métodos, medidas, etc., para llevar algo a cabo.¹³⁴ Esto nos conduce a pensar que la implementación guarda directa relación con las entidades mencionadas en la norma, entendiendo que bastaría con poner en funcionamiento una entidad –como una sociedad- para incurrir en la acción prevista en la norma. Por supuesto, para que se configure el abuso, será necesario verificar la existencia de los demás elementos del abuso, los cuales estudiaremos más adelante.

6.1.2. Las conductas omisivas no pueden ser calificadas como abusivas

A efectos de delimitar el ámbito de acción de la cláusula antiabuso, es pertinente tomar posición sobre el tipo de conductas previstas en la Ley calificables como abusivas. En nuestro entendimiento, solamente las conductas activas pueden ser abusivas, según se explica a continuación.

En primer lugar, consideramos que el campo de la abstención de un acto u operación (no del cumplimiento de una obligación tributaria) corresponde, más bien, al concepto de economía de opción.¹³⁵ En segundo lugar, nos parece que las omisiones, una vez ha nacido una obligación tributaria, corresponden a fenómenos de evasión fiscal, por la vía de la abstención del cumplimiento de alguna obligación sustancial o formal.

6.1.3. ¿Para qué se realizan los actos constitutivos de abuso?

¹³³ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. <http://lema.rae.es/drae/?val=uso>.

¹³⁴ Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.
<http://lema.rae.es/drae/?val=implementar>.

¹³⁵ CAHN-SPEYER, Paul. La Elusión Fiscal en Colombia. En “Revista de Derecho Privado” no. 42. Diciembre de 2009. Universidad de Los Andes. Bogotá. Pág. 5

La cláusula antiabuso colombiana establece que los actos u operaciones abusivas, para serlo, requieren tener un propósito calificado por el legislador, consistente en obtener un provecho tributario. Como se mencionó, afortunadamente durante el trámite legislativo se corrigió el impropio término de “beneficio” tributario, por el de “provecho”.

Según el legislador, el provecho tributario se configura con la alteración, desfiguración, modificación o diferimiento de los efectos tributarios que de otra manera se generarían en cabeza de los partícipes de la conducta, o de sus socios o beneficiarios reales.

La norma determinó que tal uso o implementación –realización del verbo rector- puede ocurrir, por medio de uno o más actos, para con ello significar que el uso o implementación se pueden materializar con un solo acto, entidad u operación, o con una serie de actos, entidades u operaciones, siempre que de ellos se derive un provecho tributario ilegítimo. Esta conclusión se basa tanto en la exposición de motivos, que refiere la complejidad de estructuras elusivas, como a la eficiencia en la aplicación de la cláusula. En la práctica, las figuras elusivas suelen abarcar varios actos u operaciones, que únicamente vistos en conjunto indican su artificiosidad. Como señala el doctor Juan Guillermo Ruiz¹³⁶, para determinar la artificiosidad de la conducta no basta con mirar su “fotografía”; es necesario mirar la “película” completa.

6.1.3.1. Alterar

Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, alterar consiste en cambiar la sustancia o forma de algo. Pareciera obvio que el abuso implica una distorsión de la realidad de una operación, mediante la extensión

¹³⁶ Conferencia sobre planeación tributaria y economías de opción. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá, 15 de noviembre de 2013.

de un derecho, más allá de su finalidad social y/o económica. Sin embargo, la norma no predica esa alteración de la operación –en cuyo caso se produciría una simulación¹³⁷-, sino de los efectos tributarios que se generen con ocasión de la operación.

Es decir, para la aplicación de la cláusula es irrelevante que la conducta altere la sustancia económica de la operación -lo cual no se puede descartar en un evento de abuso-; nos parece, que, por el contrario, lo sustancial es que se alteren los efectos económicos que deberían haber ocurrido si el derecho abusado no se hubiera extendido más allá de su finalidad legítima. Este punto es fundamental para delimitar las fronteras entre la economía de opción, y el abuso tributario. Por supuesto, tal alteración debería interpretarse en el sentido que trasciende el natural ejercicio del derecho que ampara -aunque sea en teoría- la ejecución de la operación.

6.1.3.2. Desfigurar

Acudiendo nuevamente al diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, desfigurar¹³⁸ significa, en su primera acepción, afear o desemejar algo; pareciera que la estética no es concepto que el legislador quiso tener en cuenta para definir el abuso en materia tributaria.

La segunda acepción de la palabra se acomoda mejor a los criterios que tuvo

¹³⁷Según el diccionario “Vocabulario Jurídico”, la simulación consiste en el “Hecho consistente en crear un acto jurídico aparente (llamado ostensible) que no corresponde a la realidad de las cosas, ya sea para hacer creer en la existencia de una operación imaginaria, ya sea para disfrazar la índole o el contenido real de la operación (por ejemplo, ocultación del precio, disfraz de una donación como si fuera una venta), sea para conservar en secreto la personalidad de una o de varias de las partes de una operación (interposición de personas), etc.” Bajo la Dirección de Gerard Cornu. Bogotá. Temis. 1995. Pág. 818.

¹³⁸ Desfigurar. 1. tr. Desemejar, afear, ajar la composición, orden y hermosura del semblante y de las facciones. U. t. c. prnl.
2. tr. Disfrazar y encubrir con apariencia diferente el propio semblante, la intención u otra cosa.
3. tr. Oscurecer e impedir que se perciba la forma y figura de algo.
4. tr. Alterar las verdaderas circunstancias de algo.
5. prnl. Inmutarse por un accidente o por alguna emoción fuerte.

en cuenta el legislador a la hora de definir el abuso. según esta significación, se desfigura cuando se trata de disfrazar y encubrir con apariencia diferente el semblante o la intención de una cosa. Lo mismo podría decirse de la tercera y cuarta acepción, que refieren el oscurecimiento o el impedimento de percibir la forma y figura de algo, o la alteración de sus verdaderas circunstancias.

De nuevo, llamamos la atención sobre el hecho que tal disfraz u ocultamiento de la verdadera forma o sustancia de algo, en el caso de la cláusula antiabuso, se refiere a los efectos tributarios que ocasionaría la conducta, y no a la conducta misma.

6.1.3.3. **Modificar**

Dado el significado de esta palabra¹³⁹, concluimos que el legislador quiso enfatizar que el abuso se configura mediante la utilización de actos o procedimientos cuyo resultado consiste en alterar los efectos tributarios de una conducta, o acto jurídico o económico, que de otra manera habrían nacido al mundo jurídico.

6.1.4. La artificiosidad de las alteraciones, desfiguraciones o modificaciones tributarias de la operación. Alcance

Considerando el objetivo de la cláusula, nos parece que la interpretación obvia respecto del adverbio “artificialmente”, es que la artificiosidad se refiere a las entidades, actos u operaciones realizadas con el fin de obtener provecho tributario.

¹³⁹ RAE. 1. tr. Transformar o cambiar algo mudando alguno de sus accidentes.
2. tr. Fil. Dar un nuevo modo de existir a la sustancia material. Se usa también en sentido moral.
3. tr. p. us. Limitar, determinar o restringir algo a cierto estado en que se singularice y distinga de otras cosas. U. t. c. prnl.
4. tr. p. us. Reducir algo a los términos justos, templando el exceso o exorbitancia. U. t. c. prnl.

Sin embargo, una interpretación literal de la norma antiabuso, conduce, por lo menos, a plantear otra posible interpretación: la artificiosidad se predica de los efectos tributarios generados con las conductas o actos realizados por el ejecutor del abuso, o sus vinculados. En efecto, puede afirmarse que la norma describe unas conductas que podrían calificarse como abuso, siempre y cuando cumplan con un requisito teleológico establecido a continuación en la misma norma: que dichos actos, entidades u operaciones se implementen con el fin de alterar artificialmente los efectos tributarios de la conducta.¹⁴⁰

Así, la norma resultaría tautológica, en cuanto establece que las alteraciones, modificaciones o desfiguraciones de los efectos tributarios sean artificiales. Tal como se vio líneas atrás, alterar, modificar o desfigurar implican, para los efectos de la cláusula antiabuso, una distorsión de la verdad o de la realidad respecto de los efectos tributarios que se causen por el uso o la implementación de las entidades, actos u operaciones, que configuran el abuso, lo cual corresponde con el significado de artificiosidad.¹⁴¹

Si nos atenemos a la práctica, y consultamos la exposición de motivos¹⁴², parece que la voluntad del legislador fue que la artificiosidad se estableciera respecto de las conductas que carecen de un propósito de negocios, y que como consecuencia de tal carencia, se recharacterizara la conducta en el hecho tributario que se habría perfeccionado de no existir la artificiosidad.

¹⁴⁰ Art. 122. Ley 1607 de 2012. Constituye abuso o conducta abusiva en materia tributaria, el uso o la implementación, a través de una operación o serie de operaciones, de cualquier tipo de entidad, acto jurídico o procedimiento, tendiente a alterar, desfigurar o modificar artificialmente los efectos tributarios que de otra manera se generarían (...).

¹⁴¹ Diccionario RAE. Artificial. 1. adj. Hecho por mano o arte del hombre.
2. adj. No natural, falso.
3. adj. Producido por el ingenio humano.
4. adj. ant. [artificioso](#) (ll disimulado, cauteloso).

¹⁴² En la exposición de motivos se lee lo siguiente: “*se requiere que las autoridades administrativas y judiciales puedan cuestionar la validez de transacciones que no tienen propósitos de negocios distintos a la reducción de impuestos.*”

No obstante, creemos que la norma establece un mandato diferente, de forma que son los efectos tributarios los que deben ser artificiales –lo cual es evidente si se pretende desconocerlos-, no los actos u operaciones que conducen a ese resultado, sin perjuicio de que la artificiosidad de las conductas sí es un elemento para tener en cuenta a la hora de calificar un abuso.

En ese orden, el deber de la administración será demostrar que los efectos tributarios son falsos o engañosos, para lo cual contará con los medios probatorios ordinarios. Esto, en suma, no facilita la actividad probatoria de la administración, que fue uno de los objetivos de la norma, según la exposición de motivos.

6.1.5. La obtención de provecho tributario

El legislador estableció que existe abuso cuando las conductas producen un provecho tributario ilegítimo –de allí la distinción entre beneficio y provecho-. Debemos destacar que la norma determinó unos parámetros para calificar el provecho, de manera que el concepto de provecho, para efectos tributarios, comprende unos verbos específicos, que, por incorporarse a modo enunciativo, no deberían interpretarse taxativamente. En ese sentido, la cláusula dispuso que, entre otros, existe abuso cuando hay un diferimiento, eliminación o reducción del tributo, o un aumento de las pérdidas fiscales, las deducciones o la extensión de beneficios o exenciones. Esta redacción nos hace pensar que el abuso puede configurarse con modalidades diferentes a las mencionadas.

Ahora bien, en beneficio del principio de legalidad y del de seguridad jurídica, la norma debería ser una cláusula cerrada, a efectos de evitar la diversificación de interpretaciones sobre mecanismos de obtención de provechos tributarios abusivos, en garantía del principio de certeza del tributo.

Siguiendo a la profesora Catalina Hoyos, “lo ideal sería que el ordenamiento consagrara normas que definan, de manera inequívoca, no solo en qué casos la Administración puede desconocer los efectos de un determinado acto para atribuir los que le serían propios de acuerdo con su sustancia económica, sino también el procedimiento que debe seguirse con tal fin.”¹⁴³

El debate central radica en determinar si, en beneficio de la seguridad jurídica, el abuso tributario debe determinarse en todos sus elementos constitutivos, a través de la ley, o si, a partir de una noción de abuso, las autoridades tributarias y los jueces deben decantar los eventos de abuso, a partir del estudio de casos concretos.

6.1.5.1. Eliminación del tributo

La eliminación del tributo se produce cuando el tributo que ordinariamente debería haberse causado, no se genera, por ausencia de alguno o algunos de sus elementos. En ese sentido, bien puede ocurrir que el hecho generador no se produce, por lo menos en sentido formal, o no existe sujeto pasivo del cual predicar el nacimiento de la obligación tributaria, o se elimina la base gravable o el sujeto pasivo, como ocurre si la operación se realiza en una jurisdicción que no grava el acto, o la tarifa aplicable es cero. Este último caso correspondería, mejor, a la aplicación de una exención o beneficio.

6.1.5.2. Reducción del tributo

También existiría abuso cuando el tributo se causa por un valor menor que aquel por el que ordinariamente se habría generado, como ocurre cuando se atribuye una base gravable menor, se aumenta una deducción o pérdida, o se calcula a una tarifa menor. También podría ser el caso de la causación de un

¹⁴³ HOYOS JIMÉNEZ. “La cláusula anti-elusiva en Colombia” en Revista latinoamericana de derecho tributario No. 2. La evasión y Elusión Fiscal, normas anti-elusivas. ILADT. 2005. Pág. 223 – 243.

tributo diferente. Este evento se presenta siempre y cuando no sea producto de la aplicación de un beneficio tributario.

6.1.5.3. Diferimiento del tributo

Probablemente el diferimiento del tributo sea la modalidad de provecho que mayores inquietudes generará, toda vez que en el diferimiento se consigue un aplazamiento de la causación del impuesto. Muchos ejemplos de diferimiento constituyen el ejercicio de economías de opción. En todo caso, la calificación de abuso requiere que se realicen los demás elementos del abuso, y no solo el diferimiento aislado.

Esta definición de abuso debe ser aplicada con estrictos criterios de razonabilidad, considerando su objetivo (evitar la elusión, mas no generar más recaudo), en cuanto podría llevar a considerar que la interposición de sociedades holding genera diferimiento, debido a que el ingreso se produciría únicamente con la distribución de dividendos, como ocurre cuando contribuyentes nacionales constituyen sociedades extranjeras con inversiones en el exterior. En este caso nos parece legítimo que los contribuyentes que declaren cambiaria y tributariamente sus inversiones en el exterior utilicen vehículos extranjeros si el objetivo de tales entidades consiste, por ejemplo, en la limitación de responsabilidad o riesgos, o en el establecimiento de holdings de inversión. Sin embargo, en estricto sentido, la administración podría construir un caso de abuso sobre la base de esta clase de diferimientos. En ese caso, consideramos que una interpretación armónica de la ley tributaria debería llevar a concluir que en cuanto el impuesto de renta supone la percepción de ingresos que incrementan el patrimonio, y que la realización de los ingresos está determinada por la ley, un dividendo no distribuido, y por lo tanto no percibido ni realizado, no es susceptible de gravamen. La no distribución de dividendos corresponde al ejercicio legítimo de un derecho; si se quisiera gravar el dividendo no distribuido, deberían modificarse las bases del sistema tributario colombiano.

Por otro lado, parece obvio que cuando tal diferimiento obedece al uso de modalidades de amortización o depreciación, que son mecanismos admitidos por la legislación, no parece razonable que se considere que constituyen herramientas abusivas.

6.1.6. Sobre el provecho, el beneficio, la exención y la minoración estructural

Nos parece fundamental referirnos a la distinción, esbozada someramente en capítulos anteriores, entre beneficio tributario y provecho tributario. Afortunadamente en el proyecto de ley se sustituyó el vocablo beneficio tributario por provecho, puesto que la obtención de un beneficio, como conducta en sí misma constitutiva de abuso, echaría al traste la construcción de sistema tributario, que, por diversas razones, consagra beneficios.

Los beneficios tributarios constituyen mecanismos en virtud de los cuales el tributo a cargo se reduce o elimina, por expreso acatamiento de una orden legislativa. En ese sentido, los principales ejemplos de beneficio tributario son las no sujeciones, y las exenciones. Por las primeras el hecho generador no cobija un hecho o u sujeto, determinante para la causación del tributo; por las segundas, el tributo se causa, pero por expresa disposición legislativa, el hecho o el sujeto gravado son excepcionados de la aplicación del tributo.¹⁴⁴

El beneficio tributario implica la existencia de un tratamiento tributario diferenciador y favorable a un individuo o actividad, comparada con la generalidad. En ese sentido, el beneficio supone “colocar al sujeto o actividad destinataria de la misma, en una situación preferencial o de privilegio”.¹⁴⁵ El beneficio obedece a un ánimo concreto del legislador, tendiente a promover o

¹⁴⁴ Cfr. PIZA, Julio Roberto, et al. Curso de derecho tributario. Procedimiento y régimen sancionatorio. Universidad Externado de Colombia. Bogotá, 2010. Pág. 325 – 329.

¹⁴⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-989 de 2002. M.P. Clara Inés Vargas.

desalentar ciertas actividades, o beneficiar a un grupo concreto de personas, por sus particulares condiciones.

De la misma manera, es importante diferenciar el provecho tributario, contemplado en la Ley como elemento constitutivo de abuso, de las minoraciones estructurales y de los beneficios tributarios. La distinción es importante porque la obtención de un beneficio, o la aplicación de una minoración, no constituyen abuso. En cambio, si el provecho tributario se obtiene por la vía de, artificiosamente, conseguir la aplicación de un beneficio, estaremos ante un evento de abuso, siempre que converjan los demás elementos establecidos en la norma.

Las minoraciones estructurales, a diferencia de los beneficios, son previsiones legales que reconocen los principios de justicia y equidad tributaria¹⁴⁶. Como señala el profesor Juan Rafael Bravo Arteaga, las minoraciones permiten construir un sistema tributario conforme con los principios fundamentales de la tributación, con independencia de los propósitos económicos y sociales del Legislador.¹⁴⁷ En otras palabras, aunque las minoraciones pueden suponer un tratamiento diferenciador, más que generar un beneficio en un contribuyente, buscan evitar que éste resulte perjudicado arbitrariamente, puesto que, de no ser así, el impuesto resultaría injusto, regresivo, o inequitativo.

Así las minoraciones afectan la estructura del tributo, en cuanto regulan su hecho generador, o su base gravable o tarifa, haciendo especiales consideraciones frente a la capacidad económica del sujeto pasivo. En cambio, el beneficio afecta la estructura externa del tributo, que permite sustraerse de la obligación tributaria para favorecer al sujeto pasivo. En tal medida, las minoraciones no están sujetas a condiciones espacio-temporales, de aplicación

¹⁴⁶ Cfr. Corte Constitucional. Sentencia C-540 de 2005. M.P. Humberto Sierra Porto.

¹⁴⁷ BRAVO, Juan Rafael. Ingresos, exclusiones e incentivos. "Temas de derecho tributario contemporáneo". Primera edición. Universidad del Rosario, Bogotá, 2005. Pág. 68.

restrictiva, al paso que el beneficio sí está atado a un modo específico de aplicación.

Ejemplo de beneficio tributario es la deducción del 30% de las inversiones en activos fijos reales productivos, o las diversas rentas exentas. Por su parte, las minoraciones estructurales corresponden, por ejemplo, a la posibilidad de enfrentar pérdidas fiscales acumuladas contra rentas de periodos futuros, o los recientemente incluidos carry-back y carry forward. En los casos de minoraciones, la cláusula únicamente incluyó el aumento de las pérdidas fiscales o deducciones como hechos constitutivos de abuso.

Así las cosas, la cláusula anti-abuso, calificó el provecho tributario como la obtención de un beneficio o exención que normalmente no correspondería al sujeto pasivo, pero no incluyó como provecho la obtención de una minoración estructural.

6.2. El dolo como elemento esencial de la configuración del abuso tributario

Comunmente, las cláusulas generales antiabuso incluyen como elementos determinantes, que la conducta del contribuyente implique dos elementos: (i) el cognitivo, entendido como el conocimiento de la consecuencia que se desprenderá del acto (el beneficio fiscal) y (ii) el volitivo, entendido como el deseo de que dicha consecuencia se materialice con la conducta desplegada. Sin embargo, para algunas legislaciones resulta irrelevante determinar si el individuo buscaba el resultado obtenido: por ejemplo, bajo la doctrina de sustancia económica, aplicada en Estados Unidos, el elemento subjetivo de la conducta es irrelevante, en cuanto el abuso se configura con la obtención del resultado fiscal beneficioso, y la ausencia de sustancia económica. Por su parte, en Noruega y Argentina, la cuestión de corroborar la intención del

contribuyente no resulta determinante, en cuanto no es un elemento de la esencia para la aplicación de la cláusula.¹⁴⁸

La cláusula antiabuso colombiana determinó que constituyen abuso tributario los actos tendientes a obtener un provecho fiscal, por la modificación artificial de los efectos tributarios de una conducta. Esta redacción nos lleva a afirmar que el legislador nacional estableció que el dolo es un elemento configurativo del abuso. Creemos que esta conclusión es forzosa si nos atenemos a que la conducta realizada, debe ser tendiente a alterar artificialmente los efectos tributarios que de otra manera se generarían en un contribuyente. Por ende, el acto se debe encaminar a obtener el provecho a través de la alteración artificiosa de las consecuencias que normalmente conllevaría la conducta, lo cual implica que quien realiza la conducta conoce sus potenciales efectos, y lleva a cabo la conducta para materializarlos. Además, del texto se desprende que el administrado conoce de la ilicitud de su conducta, o al menos de su no sujeción estricta a la norma tributaria: su objetivo es obtener un provecho tributario, y ese provecho es resultado de la modificación artificial de los efectos tributarios que se desprenden del hecho realizado.¹⁴⁹ Si bien la acepción de dolo de la legislación no resulta la más adecuada para aplicarse en materia tributaria, sí implica la de mayor exigencia en el cumplimiento de requisitos para calificar la conducta como dolosa.

En casos de abuso tributario, el sujeto que desarrolla la conducta conoce (elemento cognitivo) de los efectos que la legislación pretende evitar, en este caso, la defraudación del fisco, y desea su resultado (elemento volitivo). Con esto en mente, el sujeto realiza la conducta, (uso o utilización de entidades, actos u operaciones), con el claro objetivo de obtener un provecho tributario.

¹⁴⁸ AA.VV. *Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law (IFA Cahiers)*, 2002, IFA – Kluwer Law International. Pág. 45

¹⁴⁹ De acuerdo con el artículo 22 del Código Penal, “La conducta es dolosa cuando el agente conoce los hechos constitutivos de la infracción penal, y quiere su realización. También será dolosa la conducta cuando la realización de la infracción penal ha sido prevista como probable y su no producción se deja librada al azar”.

Si se tomara el concepto civil, en virtud del cual el dolo consiste en la intención de causar injuria o daño a otro,¹⁵⁰ con mayor facilidad concluiríamos que el abuso tributario implica una conducta dolosa, en cuanto la definición de abuso tributario supone que el agente dirige sus actividades a obtener un provecho artificial, con un perjuicio para la administración. Para los efectos civiles no es necesario que el agente conozca que su conducta está castigada por el derecho. Basta con que desee causar el daño.

6.3. La ausencia del propósito comercial o de negocios¹⁵¹

Otro de los elementos constitutivos de abuso es la ausencia de un propósito comercial o de negocios, legítimo y razonable, que sirva de causa principal del acto, negocio, operación o constitución de entidad. La redacción del artículo sugiere que estamos ante la presencia de un elemento negativo del abuso, por lo cual, desde el punto de vista probatorio, se invertiría la carga de la prueba; en un escenario de fiscalización, la autoridad tributaria afirmaríala ausencia del propósito comercial (negación indefinida), y le correspondería al administrado demostrar su existencia.

Ahora bien, no en todos los casos esta demostración será posible, porque en algunos eventos, sustancialmente, la operación es de aquellas que no buscan un fin comercial, sin que por ello tal operación deba constituir un elemento de abuso.

¹⁵⁰ Código Civil. Artículo 63.

¹⁵¹ La DIAN en su más reciente doctrina frente a este tema en particular, estableció que: “De conformidad con lo anteriormente expuesto, se reitera que la conducta que se considera abusiva en materia tributaria, es la que no sea el resultado de un propósito comercial o de negocios legítimo y razonable, lo que no se puede confundir con el uso que puede hacer un contribuyente de las situaciones establecidas por el legislador a través de las cuales se deriva una atenuación del impacto tributario, situación que se encuadra en el concepto de planeación tributaria y que constituye una actitud totalmente legítima frente al Estado”. DIAN, concepto 054120 de 2013.

La norma tiene un contenido implícito, que consiste en que los actos jurídicos están orientados, en todos los casos, por un propósito comercial, por lo cual, su ausencia es un elemento que razonablemente permite inferir la comisión de abuso tributario. Sin embargo, este supuesto no es correcto, ya que, existe gran cantidad de actos o negocios jurídicos, con efectos económicos y fiscales, que no se realizan con miras a obtener una utilidad o beneficio, desde el punto de vista comercial o de negocios.

Supongamos por ejemplo que la norma se aplica a una persona natural que repudia una herencia por diferencias personales con el causante de una sucesión; o, imaginemos el caso de una separación de bienes dentro de una sociedad conyugal. Estas son operaciones con efectos fiscales y económicos, cuya causa puede ser legítima y razonable en su contexto (social, afectivo, familiar), pero no corresponde con una razón comercial, ya que el ámbito en que se desarrollan se encuentra fuera de la actividad mercantil.

La interpretación literal conduce a que la norma descalifica las operaciones entre las personas no comerciantes, puesto que ellas no tienen por objeto realizar operaciones comerciales o de negocios, de manera que sus actuaciones ordinarias constituyen, por sí mismas, uno de los elementos del abuso tributario. En ese mismo sentido, la norma resulta inadecuada para entidades sin ánimo de lucro, cuyas operaciones esencialmente carecen de un fin económico, y se dirigen al beneficio de la comunidad. Lo mismo podría decirse de las operaciones realizadas por entidades comerciales, que en el caso concreto no buscan un propósito de negocios, como ocurre con las donaciones realizadas por empresas para fines de beneficencia.

Esta aplicación irrestricta resulta abiertamente injusta, puesto que pone al administrado en una situación insuperable, toda vez que para desvirtuarla necesitaría demostrar una circunstancia que en el caso concreto no ocurrió.

La interpretación literal y estricta de la norma contraviene el esencial principio de justicia tributaria, por lo cual consideramos que no es posible aplicarla de esta manera. La inapropiada redacción de la cláusula, que se expresa en términos absolutos (es decir, no admite excepciones), conduce a tratamientos inequitativos, que deberían corregirse, bien sea por la vía de la declaratoria de inexecutable, o por la exequibilidad condicionada a que este elemento sea aplicable en operaciones que naturalmente tienen un propósito comercial, o por la vía de parámetros doctrinarios o reglamentarios, que permitan flexibilizar su tenor literal.

Así, la exigencia de un propósito comercial no debería aplicarse a entidades sin ánimo de lucro, con independencia de que, en su giro ordinario, realicen operaciones a título oneroso. Igualmente, debería exceptuarse respecto de aquellas operaciones que sustancialmente no buscan un objetivo comercial, y así son declaradas para efectos fiscales, con independencia de que quien las realiza sea comerciante, como ocurre con las donaciones a entidades de beneficio común. Lo mismo podría decirse de los actos jurídicos inspirados por relaciones afectivas o altruistas, como las donaciones de padres a hijos, o las donaciones a personas afectadas por calamidades.

Esto no significa que las personas jurídicas sin ánimo de lucro, las personas naturales o las personas comerciantes cuando realizan operaciones a título gratuito no puedan, en esos actos, cometer abuso tributario. Simplemente busca establecer criterios adecuados de aplicación de la norma a casos no orientados con un propósito comercial.

Así, la aplicación de las excepciones debería analizarse observando el contexto de la operación, y eventuales actos paralelos, que indiquen la existencia de una simulación, que en la práctica conduzca a un fraude a la ley fiscal. Tal es el caso de la enajenación de bienes a título gratuito cuando su costo fiscal es muy bajo en comparación con su valor comercial, cuya venta

implicaría la causación de un impuesto sobre la utilidad del vendedor, mayor que el del donatario por la ganancia ocasional calculada sobre el costo fiscal del activo. En estos casos, sería fundamental verificar transacciones paralelas que permitieran inferir la existencia del pago del precio del activo, por otro mecanismo.

En suma, parece que las donaciones debidamente declaradas no deberían observarse bajo la luz del propósito comercial, salvo que existan operaciones simultáneas o cercanas en el tiempo y en los sujetos que involucren, que sustenten la ocultación de una operación sustancial diferente de la donación.

En las operaciones en que el referente comercial o de negocios resulta inaplicable, es preocupante que no se haya fijado un parámetro de comparabilidad, que se corresponda con la naturaleza de tales actos. Como quiera que la norma se refiere al objetivo comercial, y no prevé un propósito alternativo aplicable, en los casos en que la operación no tenga, por su condición intrínseca, tal objetivo, la administración no podrá configurar una fiscalización, para aquellas operaciones no comerciales ni negociales, que sí tienen el germen del abuso. Por ejemplo, la creación de entidades sin ánimo de lucro con el fin de canalizar recursos para obtener deducciones especiales por donación, y tributar a menores tarifas en virtud del régimen especial de dichas entidades.

En el entendido que esta clase de disposiciones buscan suplir la necesidad de probar el dolo de quien comete el abuso, y permiten deducirlo por externalizaciones conductuales (como la ausencia de un propósito de negocios), la interpretación mencionada líneas atrás, implica que la disposición normativa tendrá un efecto reducido efecto sustancial, puesto que, en la práctica, no facilitará la labor probatoria de la administración, ya que en todo caso le corresponderá demostrar la existencia de actos colaterales que vistos en conjunto permitan concluir la comisión de abuso. A propósito, resultaría

conveniente que, con base en la estructura de la cláusula antiabuso, se introdujeran jurisprudencialmente mecanismos de examen de la sustancia de la transacción, como la doctrina Ramsay, o la “*step transaction doctrine*”. En virtud de estas teorías, la significación económica sustancial de un acto jurídico se determina a partir de las transacciones colaterales, que vistas en conjunto, se dirigen a un objetivo específico que, de haberse llegado directamente, habría causado un impuesto, que se elude por los pasos preparatorios.¹⁵²

Podríamos decir que la más adecuada interpretación del propósito de la operación, debe entenderse por su legitimidad y razonabilidad, con independencia de su provecho de negocios. No obstante, dicha razonabilidad y legitimidad, en la cláusula colombiana, están atadas al propósito comercial o de negocios, en su condición de adjetivos en la oración. Insistimos en que, para los efectos de la norma antiabuso, lo ideal sería evaluar el propósito del acto a la luz de su razonabilidad y legitimidad para efectos estrictamente tributarios, lo cual dependerá del acto que se evalúe y de las circunstancias particulares en que ocurre. Se hace énfasis en que dicha razonabilidad y legitimidad se deben juzgar por su incidencia tributaria, de manera que los fines ilegítimos, irrazonables, o reprochables desde la perspectiva civil, comercial, o ética, que no tengan incidencia tributaria, no deberían implicar la presencia del elemento teleológico del abuso; por ejemplo, el pago de un precio exorbitante por un servicio de mala calidad, realizado con el fin de proveer disimuladamente de recursos a una persona que tiene una relación extramatrimonial con el pagador del servicio, aunque constituya un acto reprochable, e ilegítimo, no debería considerarse así para efectos fiscales, siempre que la administración tributaria no resulte defraudada.

Es importante resaltar que la norma no estableció que dicho propósito sea el

¹⁵² La doctrina Ramsay es el principal mecanismo para reducir la elusión fiscal en el Reino Unido. Tanto esta doctrina, como la *step transactions doctrine*, evalúan el resultado final de un grupo de transacciones, y lo comparan con el punto de partida. El efecto fiscal se determina hipotéticamente con la traslación directa entre el punto de partida y el punto de llegada.

único motivo que lleva a las partes a realizar la operación; basta con que ese propósito sea el principal, sin perjuicio de la existencia de propósitos adicionales, entre los cuales podría encontrarse la obtención de una optimización tributaria. En los eventos en que exista pluralidad de propósitos, nos encontraremos ante la dificultad probatoria de establecer cuál de varios propósitos era el principal. Esta dificultad solo se supera con la apreciación en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, de todos los elementos probatorios allegados al proceso. En estos casos, el parámetro de un buen hombre de negocios resulta útil para determinar si existe o no un objetivo transaccional, diferente al ahorro tributario, que fungió como determinante para emprender la transacción cuestionada. Estos eventos siempre serán criticables, por la imposibilidad material de valorar la intención real de una persona, salvo cuando existe confesión de parte.

En ese contexto, el legislador colombiano no optó por incorporar al ordenamiento una condición en la cual la conducta obedece exclusivamente a un propósito fiscal, como sí ocurre en Francia o en Hungría, donde la razón tributaria debe ser la única razón que lleva al contribuyente a realizar la operación, sino que prefirió, al igual que Suecia,¹⁵³ con calificar la operación como la razón predominante o principal, de manera que el contribuyente podrá demostrar que en el caso concreto, pesaron en su decisión, razones de índole comercial, sin que ello implique desconocer la relevancia de los beneficios fiscales asociados a la estructura.

6.4. Legitimidad y razonabilidad. Elementos subjetivos a valorar en la existencia del dolo

Como mencionamos al referirnos a la necesidad de que la conducta o conductas calificables como abuso tributario fueran “tendientes” a generar

¹⁵³ AA.VV. *Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law (IFA Cahiers)*, 2002, IFA – Kluwer Law International. Pág. 45

“artificialmente” un provecho tributario, el legislador colombiano optó por establecer que los abusos requieren dolo por parte de quien lo comete. En ese contexto, la norma colombiana estableció, respecto del componente teleológico del abuso, que se requiere que el propósito que orienta la conducta no sea un propósito comercial o de negocios “legítimo y razonable” que sea la causa principal del acto.

Dado que ya nos referimos al propósito comercial o de negocios, emprendemos ahora el análisis de la razonabilidad o legitimidad de la conducta, no sin antes resaltar que la razonabilidad y legitimidad, en la configuración nacional, están atadas al propósito comercial.

Una primera lectura podría arrojar que el legislador incurrió en una tautología al incluir la razonabilidad y legitimidad del propósito de negocios como criterio para descartar la presencia del abuso, en cuanto el objetivo de modificar artificialmente los efectos tributarios de un acto es en sí mismo un objetivo ilegítimo, y por tanto, no era necesario insistir que el propósito comercial debería obedecer a causas razonables y legítimas. Sin embargo, una lectura detenida lleva a plantearse un primer interrogante: ¿quiso el legislador marcar una diferencia entre legitimidad de la actuación y licitud de la actuación?

6.4.1. Diferencias entre legalidad, licitud y legitimidad

Pues bien, con el fin de dar un efecto útil a la norma, consideramos viable marcar la siguiente diferencia: cuando el legislador estableció que el abuso implicaba la comisión de un acto, negocio o establecimiento de entidad, con el fin de modificar artificialmente sus efectos tributarios y obtener un provecho, se refirió a la ilicitud de la conducta. En cambio, al referirse al propósito comercial o de negocios, lo calificó como legítimo y razonable. Veamos.

6.4.2. Legalidad:

La legalidad, en su más básico sentido, está relacionada con el cumplimiento de las leyes que amparan derechos subjetivos, y disponen el cumplimiento de ciertas obligaciones. Se relaciona con la ejecución de la ley en su sentido formal. Es decir, actúa legalmente quien se acomoda a las formas previstas en el derecho positivo para realizar una conducta.¹⁵⁴

6.4.3. Licitud:

A diferencia de la legalidad, la licitud está referida a la posibilidad de realizar algo, es decir, a su permisión a la luz del derecho, por oposición a aquellas conductas que no están permitidas, y que por ende, se consideran ilícitas. La licitud o ilicitud de un acto entraña una reflexión de carácter moral sobre la voluntad del sujeto que lo realiza. La licitud tiene que ver con la sustancia de la operación y no únicamente con su forma, de manera que una conducta legal – porque se ejecuta al amparo de la ley- puede considerarse ilícita porque atenta contra el orden público o las buenas costumbres.¹⁵⁵ En tal sentido, el fraude a la ley es ejemplo de un caso de legalidad, e ilicitud del mismo hecho: “El contrato que constituye «el medio para eludir la aplicación de una norma imperativa» está celebrado en fraude de ley: mediante él las partes pretenden obtener un resultado que la ley prohíbe; sin embargo, a fin de no incurrir en la aplicación de la norma que prohíbe su realización, las partes utilizan uno o varios contratos lícitos en sí mismos a fin de realizar, concretamente, un resultado equivalente a aquel prohibido.”¹⁵⁶

6.4.4. Legitimidad:

¹⁵⁴ Asociación Henri Capitant. Op. Cit. Pág. 516.

¹⁵⁵ Ibídem. Pág. 532

¹⁵⁶ GALGANO, Francesco, *EL NEGOCIO JURÍDICO*, Edit. Tirant lo Blanch, Valencia, 1992, Pág. 265 a 272.

En cambio, la legitimidad está relacionada con la exigibilidad de un derecho, no con ocasión de su consagración positiva, sino por la manera en que su titular lo ejerce. En efecto, la legitimidad tiene que ver con las condiciones intrínsecas y extrínsecas de quien reclama o ejerce una potestad legal, y por ello su valoración comprende elementos morales, y no solamente elementos de legalidad y licitud, desde la perspectiva sustancial y formal. Bajo la luz de la legitimidad se examina no solo la consagración positiva de la facultad ejercida, sino el contexto de necesidad y moralidad del reclamante. En últimas, la legitimidad comprende una valoración extralegal (no extrajurídica), que involucra parámetros de equidad y justicia.¹⁵⁷

Es en este sentido que coloquialmente se hace referencia a la legitimidad de un gobierno elegido en circunstancias cuestionables como un gobierno ilegítimo, y no ilegal o ilícito.

Teniendo en cuenta las consideraciones mencionadas, somos de la opinión que el legislador colombiano, por una parte previó como elemento constitutivo de abuso el ejercicio de un derecho por fuera de su cause natural; es decir, obviando su finalidad social o económica, en referencia a su licitud. La calificación del ejercicio ilícito de un derecho debería sustentarse en la sustancialidad de su ejercicio (no solamente su apego a la forma legal) y su significación económica. Esto se consigue al evaluar si el propósito de la operación era obtener un provecho fiscal, por la vía de modificar artificialmente sus efectos fiscales.

Por otra parte y sin perjuicio de lo anterior, el legislador estableció que no existirá abuso cuando el resultado artificioso de la operación sea producto de un propósito de negocios legítimo y razonable, que fuere su causa principal.

¹⁵⁷ Asociación Henri Capitant. Op. Cit. Pág. 519.

En otras palabras, la construcción artificiosa de un provecho fiscal no será abusiva siempre que el propósito que funge como causa principal, sea “legítimo y razonable”. Esto implica que si el negocio se celebró considerando un objetivo comercial, a través de un acto que dadas las condiciones concretas del sujeto (por ejemplo, su estado de necesidad) era proporcional y razonable para la obtención del propósito extrafiscal pretendido, la conducta no será considerada como abuso, incluso a pesar de que haya conseguido un efecto fiscal provechoso –según la definición de la ley-, construido sobre bases artificiosas.

Consideramos justificada esta conclusión, en cuanto si ese provecho extrafiscal¹⁵⁸ es legítimo y razonable, la conducta carece de dolo, bien sea tomando la definición penal, y el agente desconocía la ilicitud de su conducta, o no quería causar el daño, o bien si se toma la legislación civil, en cuanto el agente no deseaba causar un perjuicio a la administración, porque la causa de su conducta era una distinta, de naturaleza comercial, amparada por el derecho.

6.5. Calificación del abuso

6.5.1. La instancia administrativa competente

La aplicabilidad de cualquier institución jurídica del ámbito público está directamente relacionada con su materialización orgánica en la estructura del Estado. En el caso de la cláusula anti abuso tributario, se ha dispuesto que las decisiones fundadas en el nuevo régimen, sean tomadas por un cuerpo colegiado, según dispone el parágrafo del artículo 869 E.T. (Art. 122, Ley 1607).

¹⁵⁸ Sin perjuicio que la norma indica provecho comercial o de negocios, consideramos más apropiado referirnos a un provecho extrafiscal por las reflexiones hechas atrás.

La intención del Gobierno fue únicamente incluir funcionarios de la rama ejecutiva -de la DIAN, el Ministerio de Hacienda, y la Superintendencia con competencia para vigilar al sindicato de abuso-. Sin embargo, a lo largo del debate legislativo, el Congreso decidió incluir al Procurador General de la Nación.

La desafortunada redacción del párrafo, que en ocasiones se refiere a un cargo en particular –el director de la DIAN, el Superintendente- y en otros a la entidad -el Ministerio de Hacienda- da pie a entender que solo en el caso del Ministerio de Hacienda será posible que, internamente, se designe un representante del Ministerio en el comité, mientras que en los demás casos, las personas que ostenten los cargos mencionados deberán asistir.

No obstante, de acuerdo con el artículo 9 de la Ley 489 de 1998, aplicable a organismos independientes y a la rama ejecutiva, la regla general en materia de delegación es que las funciones asignadas a los ministros o cabezas de entidades descentralizadas o independientes, pueden ser delegadas con cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 10 de la mencionada ley, siempre y cuando dicha delegación se haga a funcionarios públicos de nivel directivo, y no exista norma legal o constitucional que impida dicha delegación. En esa medida, se concluye que los funcionarios mencionados podrán delegar la asistencia y toma de decisiones en el seno del comité, a funcionarios directivos. Esto facilitaría la posibilidad real de reunir a los miembros del comité.

De otro lado, la norma legal no definió los requisitos de quorum para deliberar ni para decidir al interior del comité, por lo cual, corresponderá tal determinación al reglamento que para el efecto emita el Gobierno Nacional. Parece obvio que, en ausencia de un pronunciamiento expreso de la ley, el quorum deliberativo estará conformado por la mitad más uno de los miembros,

y las decisiones se tomarán con la mayoría de las autoridades presentes. Esto no descarta que el reglamento establezca requisitos más exigentes.

Lo anterior implicaría que las decisiones se podrían tomar con 2 votos favorables, si a la respectiva reunión asisten 3 de los 5 miembros, cifra suficiente para deliberar, y 2 de ellos –mayoría- vota a favor de utilizar las facultades establecidas en el artículo 869-2 E.T. (Art. 124, Ley 1607).

6.6. La complejidad interpretativa de la cláusula antiabuso

Para determinar la aplicabilidad real del régimen antiabuso, se requiere precisar su alcance real. Esta tarea no resulta fácil, por la dificultad de la redacción de las normas aplicables artículos 869, 869-1 y 869-2 E.T. (artículos 122, 123 y 124 de la Ley 1607). Veamos.

El artículo 869 E.T. (Art. 122, Ley 1607) inicia estableciendo los eventos que constituyen abuso, mediante la mención de los elementos que hemos analizado previamente, y dispone que el fraude a la ley tributaria constituye abuso para efectos tributarios. Posteriormente dispone que, cuando concurren personas jurídicas, o personas naturales con patrimonio superior a 192000 UVT¹⁵⁹, y la administración fiscal pruebe plenamente 3 de 5 de los supuestos enunciados en el artículo 869-1 del Estatuto Tributario (artículo 123 de la Ley 1607), la administración conminará al contribuyente para que ejerza su derecho de defensa y controvierta la ocurrencia de tales hechos, o pruebe que

¹⁵⁹ Se ha suscitado debate sobre si la norma establece que el requisito de las 192.000 UVT aplica tanto para personas naturales como para personas jurídicas, o si únicamente se refiere a las personas naturales. En nuestra opinión, el requisito patrimonial solo se predica de las personas naturales, de manera que las normas de los artículos 122, 123 y 124 de la Ley 1607, entendemos, le aplican a todas las personas jurídicas, con independencia de su patrimonio. Esta conclusión se fundamenta en la ubicación de la coma en la frase respectiva, y no descarta posibles cuestionamientos de constitucionalidad por violación de la igualdad entre personas naturales y jurídicas.

la operación cuestionada se realizó bajo precios de transferencia, u obedeció a un propósito de negocios que fue la causa principal del acto.¹⁶⁰

El artículo 869 E.T. (Art. 122, Ley 1607) en su párrafo ordena que las decisiones en materia de abuso las tomará un comité o cuerpo colegiado. Entendemos que esta última parte implica que todas las decisiones sobre abuso son tomadas por el comité, o dicho de otra manera, que no habrá eventos que se puedan calificar como abuso, sino es por expreso dictamen de este comité.

Con base en esta conclusión, nos preguntamos cuándo se puede reunir este comité para tomar tales decisiones. Intuitivamente nos inclinamos por pensar que esto ocurre cuando la administración de impuestos ha logrado probar plenamente la ocurrencia de 3 de los supuestos de abuso. Sin embargo, la lectura aislada del inciso que regula los 3 de los 5 supuestos, solo obliga a conminar al administrado a controvertir la ocurrencia de los mismos. Esto no necesariamente conduce a concluir que únicamente en esta circunstancia se reúne el comité: simplemente ordena que en tales casos el administrado será citado al proceso. Esta lectura resulta arbitraria, puesto que no por el mandato de la ley se podría descartar el ejercicio del derecho de defensa cuando no concurren tres de los supuestos, o estos no han sido plenamente probados. En un Estado de Derecho, es de la esencia de cualquier procedimiento convocar al sindicado para que se defienda; por ende, no solamente en estos casos se citará al sindicado de abuso tributario.

¹⁶⁰ “Artículo 123. (...) Cuando, en los casos que involucran a personas jurídicas u otras entidades, y a personas naturales propietarias o usufructuarias de un patrimonio líquido por un valor igual o superior a ciento noventa y dos mil (192.000) UVT la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales pruebe plenamente la ocurrencia de 3 o más de los supuestos que se enuncian en el artículo [869-1](#) del Estatuto Tributario, el cuerpo colegiado o comité al que se refiere el párrafo de este artículo podrá conminar al contribuyente para que, en ejercicio del derecho de defensa, controvierta la ocurrencia de dichos supuestos, o que pruebe cualquiera de las siguientes circunstancias: (...)”.

Creemos más bien que esta redacción es producto de un defecto de técnica legislativa, puesto que el planteamiento inicial de la norma era trasladar la carga de la prueba al administrado cuando la DIAN contaba con evidencia de 2 de los 5 supuestos.¹⁶¹ Pero nos preguntamos entonces, cuál sería la acusación de abuso, puesto que la simple verificación de 2 o 3 circunstancias, no constituye per-se un evento de abuso. Simplemente son indicios de operaciones que podrían ser abusivas, por lo cual se requerirá en todos los casos que la administración haya estructurado un caso de abuso, de manera que pueda endilgar al sujeto una operación concreta que fungió como medio para distorsionar los efectos fiscales que de otra manera se habrían producido. Sin una operación específica a desconocer, no se podrían ejercer las facultades antiabuso.

Con el fin de dar un efecto útil a la norma que establece la obligación de convocar al administrado, y no limitarla a la mención explícita de una obviedad (el derecho de defensa y el debido proceso) consideramos que esta convocatoria marca un momento fundamental del procedimiento administrado que culmina con la declaración del abuso. Con la convocatoria se traba la Litis procesal y se habilita al administrado a oponerse a la acusación, solicitar pruebas y controvertir las allegadas en su contra. Por ende, la convocatoria al administrado es un hito procesal de la mayor importancia, puesto que determina la pretensión de la administración, que posteriormente permitirá la declaratoria de abuso. Sin esta convocatoria no será posible declarar la existencia de abuso, y esta convocatoria, como la ley señala, solo se puede producir cuando la administración pruebe plenamente la existencia de 3 de los 5 supuestos del artículo 869-1.

La cuestión se dificulta aún más cuando leemos el artículo 869-1 E.T. (Art. 123, Ley 1607), que establece los “supuestos de aplicación del artículo 869” (122

¹⁶¹ Así se lee en la exposición de motivos del proyecto radicado por el Gobierno en la Cámara de Representantes.

Ley 1607), porque su contenido literal implica que esas, y solo esas circunstancias permiten que la administración aplique el artículo 869, que regula el concepto de abuso.

Así, la conclusión sobre la aplicación de la cláusula antiabuso, que descartamos inicialmente, recobra vigencia, en cuanto solamente cuando el comité dictamine, se estará ante una operación abusiva; y el comité únicamente se reúne, cuando se verifican los supuestos del artículo 869-1, dado que los supuestos del artículo 869-1 son requisitos necesarios para la aplicación del artículo 869. Esto no es óbice para que en todos los casos se exija a la administración todos los elementos del abuso que hemos estudiado en capítulos previos.

En este orden de ideas, el abuso tributario supone que se hayan probado plenamente 3 de los 5 supuestos del artículo 869-1, por lo cual, forzoso es concluir que si tales supuestos no se verifican, no será posible declarar que la operación fue abusiva.

Esto nos permite concluir lo siguiente:

- a. El abuso en materia tributaria está determinado por las pautas definitorias del artículo 869 E.T. (122 de la ley 1607).
- b. El abuso en materia tributaria solo puede ser declarado por el comité establecido en el parágrafo del artículo 869 E.T.. Sin la aprobación de dicho comité, no existirá abuso tributario.
- c. El comité deberá convocar al sindicado de abuso cuando pruebe 3 de los 5 supuestos constitutivos de abuso.

d. La Litis sobre el abuso fiscal se traba (se perfecciona) cuando la administración demuestra plenamente la existencia de tres de cinco supuestos del artículo 869-1 E.T. (Art. 123, Ley 1607).

e. Sin la prueba plena de 3 de los 5 supuestos constitutivos de abuso, no habrá una Litis, por lo cual, no habrá procedimiento que faculte a la autoridad tributaria para ejercer las facultades establecidas en el artículo 869-2 E.T. (Art. 124, Ley 1607).

f. La cláusula antiabuso solo es aplicable cuando se presenten los supuestos del artículo 869-1 E.T. (Art. 123, Ley 1607). En los demás casos, no será posible declarar el abuso.

g. Para que se declare el abuso se requerirá, además, la demostración de todos los elementos del abuso.

A partir de lo anterior, consideramos que la regulación vigente dejó un estrecho margen de aplicación al abuso tributario, puesto que eventos que encajan en la definición del abuso, no podrán ser declarados como tales si no se cumplen los supuestos del artículo 869-1 E.T., los cuales deberán ser plenamente probados por la administración.

Nos parece un error grave la limitación estructural a la cláusula, toda vez que muchas circunstancias que constituyen abuso de derecho o fraude a la ley fiscal, no podrán ser cuestionadas por la vía de la regla general antiabuso, porque su margen de aplicación es bastante estrecho.

Esto no descarta que el principio jurídico según el cual nadie puede abusar de sus derechos, prevalezca jurisprudencialmente, de manera que los eventos que no califican dentro del estrecho margen fijado por la ley como abuso fiscal, puedan ser cuestionados y controvertidos, como se hacía antes de la Ley

1607. Sin embargo, existiendo una norma que regula el abuso, el ejercicio por de facultades de fiscalización por fuera de la regulación legal, podría ser fácilmente cuestionado como un desconocimiento del principio de seguridad jurídica.

6.7. Condiciones de realización del abuso.

6.7.1. Alcance del artículo 869-1 E.T. (Art. 123, Ley 1607)

Como anticipamos en el capítulo anterior, y a partir del mandato del artículo 869-1 E.T. (Art. 123, Ley 1607) –que establece “supuestos de aplicación del artículo 869”-, consideramos que la aplicabilidad del artículo 122 -869 del Estatuto Tributario- está atado a la comprobación plena de los hechos examinados a continuación. En esa medida, las operaciones que en sustancia cumplan con los elementos de abuso únicamente podrán ser cuestionadas por la administración con base en las potestades del régimen general anti-abuso, y solo procederá la declaratoria de abuso, cuando se constaten 3 de 5 supuestos, y se cumpla con el procedimiento establecido en el mencionado artículo.

6.7.2. ¿Las condiciones de realización son circunstancias indispensables para la comisión de abuso?

En ese orden de ideas, concluimos que los supuestos de abuso son condiciones tipificadas de realización del abuso tributario, de manera que no será posible sostener que existe abuso si las condiciones de realización no se verifican. Esto implica que en eventos en que se constate la realización de los elementos constitutivos de abuso, no será posible su declaratoria si están ausentes las condiciones de realización.

Así, tendremos que el abuso en materia fiscal es una ecuación que consta de dos variables necesarias: por una parte, la presencia de todos los elementos constitutivos de abuso, y por otra, la verificación de al menos 3 condiciones de realización, o como la norma las designa, supuestos de aplicación.

En nuestra opinión, es posible que sustancialmente ocurran situaciones calificables como abusivas a la luz de la definición del inciso primero del artículo 869 E.T. (Art. 122, Ley 1607), que no podrán ser declaradas como abuso tributario, en cuanto las facultades de declaratoria y las potestades extraordinarias de fiscalización están condicionadas a que ocurran, además, los supuestos de aplicación. Esta configuración legislativa es tan compleja, que reduce el margen de aplicación. Sin perjuicio de cuestionamientos sobre la constitucionalidad de tal interpretación, consideramos que tal fue la voluntad del legislador, que se materializó en la Ley 1607 de 2012.

6.7.3. ¿Las condiciones de realización permiten que la administración haga uso de facultades excepcionales de fiscalización?

La siguiente pregunta que surge es si las facultades extraordinarias consagradas en el artículo 869-2 E.T. (Art. 124, Ley 1607) están condicionadas a que se verifiquen las condiciones de realización. Nos parece que sí, porque a esa conclusión se llega desde una interpretación gramatical e histórica (artículo 27 Código Civil) como por una interpretación por contexto (artículo 30 Código Civil).

Por una parte, el artículo 869-2 E.T. dispone las facultades de la administración en caso de abuso; es decir, estas facultades excepcionales se despliegan únicamente cuando se ha declarado la existencia de abuso, lo cual requiere un procedimiento garantista, regulado en los artículos 869 y 869-1 E.T., este último contenido de los supuestos de aplicación. Así, si las condiciones de

realización del 869-1 E.T. no se constatan, no podrá declararse el abuso y consecuentemente, no serán aplicables las facultades del artículo 869-2 E.T. .

Desde una interpretación histórica, de los distintos debates se puede extraer una clara inclinación del Congreso por delimitar los escenarios de aplicación de las facultades especiales de fiscalización, de manera que la interpretación gramatical y por contexto coinciden perfectamente con la conclusión que arroja la interpretación histórica.

6.7.4. La tarifa legal en las condiciones de realización. Hechos plenamente probados. Alcance

A pesar de que las normas en materia antiabuso no establecieron expresamente que el uso de las facultades especiales está condicionado a la ocurrencia de las circunstancias de realización, en la práctica, no será posible declarar el abuso y por lo tanto ejercer las facultades administrativas especiales, que constituyen la respuesta estatal a quien defrauda a la administración fiscal, sino cuando 3 de los 5 supuestos sean plenamente probados por la administración.

Lo anterior implica que el legislador estableció una tarifa legal para la aplicación de las normas antiabuso, consistente en la presencia de las circunstancias de realización. Así, en los casos en que no hayan ocurrido los supuestos del artículo 869-1 E.T. , o no pueda probarse plenamente su ocurrencia, la administración estará limitada a usar sus facultades ordinarias de fiscalización, contenidas en el Estatuto Tributario, y no podrá reconfigurar, desconocer la personería jurídica ni desconocer actos o transacciones, en la medida que el presupuesto de aplicación –la comisión de abuso- no se realizó.

Algunos podrían objetar que sí ocurrió un evento de abuso, de conformidad con la definición del inciso primero del artículo 869 E.T. (Art. 122, Ley 1607);

sin embargo, como quiera que tal ocurrencia no se puede declarar, porque el comité encargado de hacerlo está condicionado a que la DIAN lo convoque cuando pruebe plenamente 3 de los 5 supuestos de aplicación del artículo 869 E.T. (Art. 122, Ley 1607), no será posible utilizar las facultades extraordinarias. Esta lectura garantista, nos parece, corresponde con la voluntad del Congreso, que buscó limitar a casos excepcionales la aplicación de las normas antiabuso. Por lo anterior, no compartimos la interpretación expuesta por los doctores Fernando y Camilo Zarama, según quienes, el artículo 869-1 E.T. (Art. 123, Ley 1607) únicamente aplica a efectos de trasladar la carga de la prueba, pero no impide, en caso de no demostrarse las condiciones de realización del abuso, que se aplique lo previsto en el artículo 869 E.T..¹⁶²

En ese mismo sentido, es importante señalar que el legislador calificó probatoriamente las circunstancias de realización del abuso, de forma tal que la administración fiscal no podrá convocar al comité que declara la existencia de abuso, sino cuando pruebe plenamente los hechos enumerados en el artículo 869-1 E.T. (Art. 123, Ley 1607).

Tal como se analizó en el capítulo de antecedentes de la Ley 1607, el origen de la calificación “plenamente probados” fue parlamentario. Inicialmente no existía calificación probatoria, de forma que ante la afirmación de la administración tributaria (asumimos que fundada en, por lo menos, indicios) de la ocurrencia de dos de cinco supuestos de aplicación de la norma antiabuso general, le correspondería al contribuyente defenderse, demostrando la no ocurrencia de tales eventos, o la sujeción de sus actuaciones a propósitos de negocios legítimos y razonables, o al régimen de precios de transferencia. Fue durante el trámite legislativo que el Congreso exigió que los hechos que soportaban la acusación de abuso deberían contar con plena prueba de su ocurrencia.

¹⁶² ZARAMA VÁQUEZ, Fernando y ZARAMA MARTÍNEZ, Camilo. Reforma tributaria comentada. Legis. Bogotá. 2012. Pág. 381 y ss.

Posteriormente el texto fue modificado de manera que no se calificó la prueba de los hechos como plena, sino el hecho en sí mismo, como plenamente probado. Más allá de las discusiones semánticas, nos inclinamos por pensar que la voluntad del legislador fue evitar arbitrariedades administrativas, condicionando la aplicación del régimen antiabuso al recaudo probatorio que permitiera endilgar que el administrado cometió abuso tributario, y no simplemente trasladar la carga de la prueba al administrado, quien tendría que defenderse de una acusación etérea, por la misma ausencia de elementos probatorios en su contra.

6.7.5. Supuestos para la aplicación de la cláusula general antiabuso (condiciones de realización):

La norma colombiana, siguiendo parámetros internacionales principalmente de la Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico, estableció como criterios “sospechosos” de abuso, los siguientes:

- i. Operaciones entre vinculados económicos
- ii. Operaciones con Paraísos Fiscales
- iii. Operaciones con entidades del régimen tributario especial
- iv. Operaciones en que el precio o remuneración difiere en más del 25% del valor de mercado
- v. Omisión de condiciones materiales en el acto u operación, que no se hubieran omitido en condiciones razonables similares, si la operación o acto no se hubiera planeado o ejecutado con el objeto de obtener abusivamente un beneficio tributario para el contribuyente.

Las condiciones de realización de abuso relacionadas con operaciones entre vinculados económicos, tal como se define en el Estatuto Tributario y operaciones con entidades domiciliadas en paraísos fiscales, no merecen mayores comentarios, en cuanto tales son circunstancias objetivas adecuadamente definidas en la ley.

Sin embargo, las operaciones que involucren entidades sujetas a un régimen tributario especial o a una tarifa menor a la ordinaria o entidades exentas suscitan algunas dudas sobre su aplicación, toda vez que tales conceptos no fueron suficientemente determinados en la ley. Por ejemplo, la norma no definió si tales entidades deberían ser domiciliadas en Colombia, o si el régimen especial (tarifario o subjetivo) podría ser el aplicable a una entidad extranjera, como consecuencia de las normas de su jurisdicción de residencia.

Nos parece que el texto legal hace referencia exclusivamente a entidades colombianas, en cuanto los regímenes incluidos son propios de la legislación nacional. En ese sentido, la misma norma, al final, se refiere a entidades sujetas a un régimen tarifario en el impuesto sobre la renta y complementarios diferente al ordinario.

Otra cuestión que puede plantearse sobre la aplicabilidad de este supuesto, es si este criterio se extiende para efectos del IVA. Nos parece que la norma está en términos de excepcionalidad frente al régimen ordinario del impuesto a la renta, por lo cual, descartamos que tales criterios resulten homologables para efectos del impuesto a las ventas.

De otro lado, es importante definir si la norma aplica a entidades que reciben rentas exentas, por el desarrollo de una actividad. La pregunta surge en el contexto de que las exenciones pueden estar sujetas a las condiciones mismas del sujeto pasivo, o condiciones objetivas relacionadas con la actividad que genera la renta. Por ello, nos parece que, las exenciones objetivas –es decir,

aquellas cuya aplicación no depende del sujeto pasivo sino de otros criterios-, no están incluidas dentro del supuesto. Mal podría decirse que una empresa forestal, por ejemplo, es una entidad exenta (como establece la norma antiabuso). Lo correcto sería afirmar que la actividad forestal desarrollada sin subsidios del Estado es una actividad exenta, por lo cual, las rentas que genere estarán exentas. Así, este supuesto solo sería predicable de las entidades que expresamente la ley ha declarado exentas del impuesto sobre la renta. Es importante recalcar que las normas tributarias deben ceñirse a los principios de legalidad y certeza, de manera que la extensión analógica, por principio, está excluida como parámetro interpretativo.

Por último, cabe preguntarse si una entidad que tiene un régimen tarifario especial para efectos del impuesto a la renta, pero no para CREE, podría ser cuestionada con base en este artículo. Esto ocurre con las empresas que se acojan al beneficio de primer empleo consagrado en la Ley 1429 de 2010. Siguiendo la argumentación relacionada con el IVA, creemos que en esos casos este supuesto no se cumple en caso que la fiscalización se produzca respecto del CREE, tanto porque la norma solo se refiere al impuesto de renta, como porque, al tratarse impuestos independientes, el requisito solo es predicable para efectos de renta, con lo cual, no se cumpliría para efectos de CREE.

Ahora bien, con relación a las circunstancias de realización asociadas a la diferencia de más del 25% de los precios de mercado, simplemente diremos que se trata de una circunstancia cuyas controversias se desplegarán en el plano probatorio, puesto que el administrado podrá sostener, y en ese caso, deberá probar, que la operación sí se realizó dentro del margen del mercado, respecto de operaciones comparables.

Con relación a la omisión de una persona, acto jurídico, documento o cláusula material, que no se hubiere omitido en condiciones similares razonables

comercialmente si la operación o serie de operaciones no se hubieran planeado o ejecutado con el objeto de obtener de manera abusiva para el contribuyente o sus vinculados el beneficio tributario de que trata el artículo 869-1 E.T. (Art. 123, Ley 1607), debemos mencionar, por una parte, que no se corrigió la palabra beneficio por provecho tributario, tal como se explicó previamente. Así mismo, cabe resaltar que esta circunstancia de realización será, probablemente, la que mayores controversias generará, en la medida que la materialidad de la omisión es una apreciación mayormente subjetiva; para algunos experimentados negociantes, la omisión de, por ejemplo, una cláusula de indemnidad, podría considerarse un error grave en la preparación del acuerdo. Para otros comerciantes no muy experimentados, la no inclusión podría ser simplemente una concesión en el negocio, atada a un beneficio colateral, o sencillamente un error.

Vale decir que esta cláusula limita el derecho a hacer malos negocios, y supone que los malos negocios que generan un alivio tributario para sí mismo o para la contraparte, implican un ánimo de abuso. En este orden de ideas, consideramos que la plena prueba de esta circunstancia será comúnmente cuestionable, puesto que las consideraciones de cada negocio no se rigen por un catálogo objetivo, sino que deben ser apreciadas caso a caso, considerando todos los elementos colaterales a la negociación.

6.8. El Procedimiento administrativo

6.8.1. Comentarios Generales

Según hemos visto, el procedimiento administrativo que permite materializar las normas antiabuso, consta de las siguientes etapas generales:

(i) Investigación previa, realizada por la DIAN. En esta etapa, corresponderá a la DIAN, en uso de sus facultades generales de fiscalización, recaudar pruebas

tendientes a determinar la ocurrencia de abuso. Una vez la administración ha recaudado, por las vías ordinarias, elementos materiales probatorios, deberá decidir si la situación concreta amerita una fiscalización por abuso en materia tributaria.

Si esa es la conclusión de la DIAN, deberá proceder a preparar los elementos probatorios que le permitan afirmar ante el comité de declaración del abuso, que 3 de los supuestos de abuso se encuentran plenamente probados. Este será el primer paso dentro del procedimiento especial de declaración de abuso tributario propiamente dicho.

En ese sentido, el primer artículo aplicado en los procedimientos de fiscalización por abuso tributario será el 869-1 E.T. (Art. 123, Ley 1607)

(ii) Demostración de los elementos constitutivos de abuso. En la medida que la ocurrencia de 3 de 5 elementos no constituye en sí mismo un caso de abuso – como ocurre cuando una entidad del régimen especial celebra compraventas con un vinculado económico del exterior localizado en un paraíso fiscal¹⁶³-, la administración deberá concretar el acto que considera abusivo, para lo cual requerirá demostrar la existencia de todos los elementos constitutivos de abuso (uso o implementación de actos o entidades, distorsión artificial de los efectos tributarios, obtención de un provecho tributario que de otra manera no se habría obtenido, ausencia de un propósito comercial o de negocios legítimo y razonable). Solamente cuando tales elementos se encuentren probados, podrá solicitar la declaración del abuso. No podría ser otra la interpretación, dado que, si la administración no concreta el evento de abuso, el administrado no podría ejercer adecuadamente su derecho de defensa, y la administración no podría desconocer un acto o entidad, y recaracterizarlo, puesto que no ha individualizado el acto o actos abusivos.

¹⁶³ En ese sentido, una empresa que percibe beneficios de progresividad en la tarifa de renta con ocasión de la Ley 1429, que celebra compraventas a precios de mercado con un vinculado residente en un paraíso fiscal, cumpliría con tres de los cinco supuestos de aplicación del artículo

Previamente la administración deberá haber convocado al particular para que controvierta las acusaciones en su contra y ejerza el derecho de defensa.

Agotadas estas etapas, el comité podrá declarar la existencia de abuso, con lo cual, habilitará a la DIAN a utilizar sus facultades extraordinarias contenidas en el artículo 869-2 E.T. (Art. 124, Ley 1607).

6.8.2. El procedimiento administrativo en especial

6.8.2.1. Acto de convocatoria del cuerpo colegiado o comité encargado de declarar el abuso

Aunque la norma no dispone nada sobre la convocatoria del comité, es predecible que el reglamento establecerá que tal convocatoria deberá realizarla la DIAN, bien por medio de su director general, o bien por su director de fiscalización, en cuanto es esta entidad la naturalmente competente para fiscalizar y recaudar material probatorio que permita inferir la comisión de abuso.

6.8.2.2. Acto de valoración de los supuestos de aplicación del artículo 869 E.T. (Art. 122, Ley 1607)

Una vez reunido el cuerpo colegiado, entendemos que la DIAN deberá exhibir el material probatorio que prueba plenamente la ocurrencia de tres de los cinco supuestos de aplicación del artículo 869 E.T. . Esto implica que primero se deberá reunir el comité, y una vez reunido, le corresponderá valorar la acusación de la DIAN, de la cual se decidirá si tales elementos prueban plenamente la ocurrencia de los supuestos de aplicación del artículo 869-1 E.T. (Art. 123, Ley 1607). Si el comité considera que sí están plenamente probados, deberá proceder a conminar al contribuyente a que se haga parte del procedimiento administrativo. El comité, por supuesto, podrá negar tal petición

de la DIAN, si la decisión negatoria se toma de conformidad con las mayorías que disponga el reglamento, con base en que no se probó plenamente la ocurrencia de al menos 3 de las condiciones de realización del abuso establecidas en el artículo 869-1 E.T. (Art. 123, Ley 1607).

6.8.2.3. Acto administrativo de conminación al contribuyente

El artículo 869 E.T. (Art. 122, Ley 1607) establece que el comité que se crea en su parágrafo será el encargado de conminar al contribuyente para que se haga parte en el procedimiento administrativo.

La conminación al contribuyente deberá realizarse a través de los mecanismos de notificación ordinarios, es decir, por los lineamientos que sobre el tema establece la Ley 1437 de 2011, nuevo Código Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Esta conclusión se basa en que el legislador no dispuso un mecanismo especial, por lo cual debería regirse por las reglas generales de notificación de los actos administrativos.

6.8.2.4. Reunión del comité

Según establezca el reglamento, el comité deberá reunirse para escuchar la acusación que ha configurado la DIAN contra el contribuyente, así como la defensa del contribuyente. En esta etapa se realizará una valoración probatoria, y se procederá a decidir si existe o no abuso.

Es importante mencionar que la Ley estableció un mandato preciso al comité, en el sentido que sus actuaciones deberán orientarse por el espíritu de justicia que inspira el ordenamiento tributario, de manera que no podrá exigírsele al contribuyente más de aquello que la ley ha querido que contribuya con las cargas públicas. Este mandato, aparentemente concreto, resulta sustancialmente gaseoso puesto que la carga pública que cada contribuyente

debe soportar, en última instancia depende de criterios eminentemente subjetivos.

Sin embargo, creemos que este mandato sí contiene una orden clara respecto del ejercicio de la facultad de reconfiguración. En otras palabras, el legislador ordena al comité que cuando recaracterice la operación, tenga en cuenta la capacidad económica de sujeto, y adecúe la operación que tendrá efectos fiscales, a aquella que ordinariamente habría ejecutado un buen hombre de negocios. Esta interpretación evitará excesos en las facultades de recaracterización, que podrían implicar que la operación desconocida asuma la forma de un negocio más gravoso del que habría ocurrido en circunstancias ordinarias.

6.8.2.5. Vía gubernativa en la decisión del comité

Considerando que es un principio fundamental del Estado de Derecho el sometimiento de todos los actos administrativos a un control de tutela así como a un control judicial, nos resulta forzoso concluir que el acto que determina la ocurrencia de abuso tributario es susceptible de recursos. Por tratarse de un acto expedido por las cabezas de varias entidades, a través de un comité, nos inclinamos por entender que solo procederá el recurso de reposición contra el mismo comité, en cuanto no habrá superior jerárquico con competencia para revisar una posible apelación.

Así mismo, la declaratoria de abuso tributario podrá ser sometida a control judicial, por la vía de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, de conformidad con el Código Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. En esa demanda deberá demandarse a todas las entidades que participaron en el respectivo comité, en cuanto el acto declarativo de abuso emana de todas ellas en conjunto.

6.9. FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN EN CASO DE ABUSO

El procedimiento administrativo tendiente a declarar el abuso tributario culmina con el acto administrativo del comité establecido en el parágrafo del artículo 869 E.T. (Art. 122, Ley 1607). De dicho acto se derivan importantes consecuencias, tanto para la administración fiscal, como para el contribuyente, ya que dicho acto legitima a la administración tributaria, según dispone el artículo 869-2 E.T. (Art. 124, Ley 1607), para ejercer las facultades extraordinarias dispuestas en la mencionada norma.

En este orden de ideas, la participación del cuerpo colegiado calificador del abuso, finaliza con su declaratoria, y abre paso a una instancia en la que únicamente interviene la DIAN, que de acuerdo con la Ley, en su condición de administración tributaria, puede recharacterizar la operación, liquidar el impuesto a cargo con intereses y sanciones, desconocer actos o contratos, o incluso levantar el velo corporativo de entidades usadas para efectos de defraudar a la administración.

Sin un afán exhaustivo, debemos mencionar que en la mayoría de jurisdicciones que incluyeron en sus ordenamientos cláusulas generales antielusión, con independencia de la forma jurídica utilizada para calificar tal elusión, se abstienen de imponer sanciones a los contribuyentes, bajo el entendido que las cláusulas antielusivas, implican una extensión del hecho imponible a situaciones jurídicas no previstas en ordenamiento de forma expresa. Como quiera que estas extensiones implican en la práctica la aplicación analógica de la norma fiscal, con lo cual exceptúan los caros principios de certeza del tributo y seguridad jurídica, los ordenamientos, por regla general, prefieren abstenerse de derivar de la conducta discutida una sanción, porque no existe una violación directa de la norma. En todo caso, cuando se aplica una norma antielusiva general, se deja abierto un margen interpretativo que por principio el derecho repugna.

Sin embargo, por la vía de excepción, algunos ordenamientos han optado por establecer sanciones contra estructuras elusivas cuando los precedentes administrativos y jurisprudenciales han indicado con cierta coherencia que la estructura utilizada por el contribuyente ha sido previamente cuestionada. Estas excepciones obedecen a que, en esos casos, el contribuyente razonablemente ha podido prever que el mecanismo jurídico utilizada habría generar una consecuencia fiscal. Este es el caso de Nueva Zelanda y Canadá.

Por eso, la inclusión de sanciones ante la declaración del abuso tributario en la norma colombiana permite anticipar sensibles cuestionamientos sobre las limitaciones implícitas en los principios de seguridad jurídica y legalidad del tributo respecto de la aplicación de sanciones en eventos de abuso.¹⁶⁴

Sin perjuicio de las razones esgrimidas en diferentes latitudes para omitir las sanciones derivadas de construcciones económicas fiscalmente abusivas, consideramos que, en el contexto colombiano, y desde el punto de vista práctico, es adecuado que la comisión de abuso genere, además de las consecuencias previsibles respecto de la causación del impuesto eludido, una acción punitiva del Estado, al menos a nivel de infracción. Tristemente la historia colombiana ha demostrado la necesidad de prever castigos a los fraudes tributarios para la eficacia de las normas tributarias. De no ser así, es muy probable que los contribuyentes tomen el riesgo de ser cuestionados cuando implementen figuras abusivas, porque en la ecuación riesgo – beneficio, la declaración del abuso les significaría un diferimiento del tributo.

Este criterio pragmático perdería su vigencia si la eficacia, en términos de aplicación sistemática de las potestades correctivas de la administración, se ejerciera de manera que el contribuyente, en un cálculo razonable de

¹⁶⁴ CAHN SPEYER. Op. Cit. Pág. 135.

probabilidades, previera que la infracción será detectada y declarada, y que esto le implicará los intereses moratorios consecuentes.

Desde el punto de vista jurídico, nos parece sustentable que la declaración de abuso conlleve la imposición de una sanción, toda vez que el contribuyente ha incurrido en el hecho generador y ha omitido su oportuna declaración, con un claro propósito defraudatorio, en los términos de la cláusula antiabuso nacional.

6.9.1. Desconocimiento de los actos abusivos

Teniendo en cuenta que el comité emitió un acto administrativo que declaró la existencia de abuso, dicho acto debe determinar las conductas que a juicio del comité resultaron en un ejercicio abusivo de los derechos del contribuyente. En ese sentido, el acto declarativo de abuso será la principal herramienta, y a la vez, la principal limitación de la autoridad tributaria para ejercer sus facultades. En efecto, el acto declarativo de abuso delimitará las actuaciones abusivas, de manera que la DIAN, cuando ejerza sus competencias extraordinarias, no podrá cuestionar con base en dichas competencias actuaciones no incluidas dentro de la declaración de abuso.

Esta facultad de desconocimiento de actos, entendemos, aplica exclusivamente para efectos fiscales, en la medida que para efectos mercantiles y civiles, la declaratoria de ineficacia (que en últimas es efecto previsto en la norma) le compete a la jurisdicción ordinaria, o excepcionalmente a las autoridades de supervisión (superintendencia competente). Para ese efecto, el interesado podrá acudir a un proceso declarativo para que se determine la nulidad, la ineficacia o la inoponibilidad de determinado acto, en razón de la ocurrencia de una simulación, de un fraude a la ley, o de un abuso de derecho, según corresponda. Un alcance diferente de esta norma nos parece que constituiría una extralimitación de funciones de la administración tributaria.

6.9.2. Reconfiguración o recaracterización de la operación

Esta es, a nuestro juicio, la mayor innovación de la cláusula antiabuso. Finalmente se materializó mediante ley el principio de sustancia sobre forma, que permite a la administración atribuir los efectos fiscales connaturales a la sustancia de una operación, con independencia del ropaje jurídico que las partes le hayan dado.

Esta facultad también implicará las mayores dificultades de aplicación, ya que, como se ha mencionado, la recaracterización de la operación implica una apreciación subjetiva de la administración sobre la forma jurídica real de la operación económica implementada a través de actos fraudulentos. Como toda apreciación subjetiva, es esencialmente cuestionable, por lo cual, la argumentación esgrimida por la administración para recaracterizar la operación debe ser profunda, certera, y sustentada sólidamente en las pruebas recaudadas.

En ese sentido, el artículo 869-2 E.T. establece con rigor los requisitos del acto administrativo que define las consecuencias de la declaratoria del abuso.

La Ley 1607 dispuso tácitamente una remisión a los procedimientos de fiscalización del Estatuto Tributario, en lo relacionado con los actos administrativos mediante los cuales la DIAN ejerce sus facultades extraordinarias. En ese sentido, el artículo 869-2 E.T. (Art. 124, Ley 1607) dispone que la DIAN expondrá suficientemente las razones de la decisión y el material probatorio tenido en cuenta, en el requerimiento especial, el emplazamiento para declarar, el pliego de cargos y las liquidaciones de aforo o de corrección, conforme fuera el caso.

Al respecto cabe destacar que el texto legal estableció lo siguiente “La motivación de que trata este artículo deberá contener la expresa y minuciosa descripción de los hechos, actos u omisiones que constituyen la conducta

abusiva, las pruebas en que se funda la administración respecto de tales hechos, actos u omisiones y la referencia expresa a la valoración de las pruebas que haya presentado el contribuyente para desvirtuar la conducta abusiva”.

Por supuesto, el administrado podrá oponerse a los actos administrativos mediante las instancias ordinarias, tanto en vía gubernativa, como en el proceso judicial ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

6.9.3. Remoción del velo corporativo

La norma también incluyó la posibilidad de que la administración tributaria removiera el velo corporativo de las entidades utilizadas para cometer el abuso. Esta disposición está complementada por el artículo 142 de la misma Ley, que regula, supuestamente, la desestimación de la personalidad jurídica de las entidades utilizadas en el abuso.

El artículo 869-2 E.T., por una parte, dispone que la administración tributaria, esto es, la DIAN, podrá levantar el velo corporativo. Esta facultad no implica la terminación de la sociedad, sino una ficción en virtud de la cual, los efectos que deberían realizarse al nivel de la sociedad, se realizan al nivel de sus socios. Esto corresponde con la desestimación, para el caso concreto, de la personalidad jurídica de la entidad, sin que ello implique su terminación o nulidad. Repetimos que, según esta norma, el facultado para hacer tal levantamiento del velo corporativo es el director general de la DIAN. Para ello, no se requiere que concurren otras autoridades.

Sin embargo, el artículo 142 regula, según su nombre indica, la desestimación de la personalidad jurídica de la sociedad, para lo cual, el director de la DIAN deberá presentar demanda contra la sociedad abusiva, ante la Superintendencia de Sociedades. Esta facultad otorgada al director de la DIAN (legitimación activa para demandar) está relacionada con eventos que

entendemos diferentes de los previstos en el artículo 869 E.T., ya que se refieren a la utilización de entidades con el propósito de defraudar a la administración, o de manera abusiva, como mecanismo de evasión fiscal. Esto no implica que sea necesario que dichas actividades sean declaradas por el cuerpo colegiado del párrafo del artículo 869 E.T. como abuso tributario.

En ese sentido, nuestra interpretación sobre los eventos de aplicación de uno y otro artículo es el siguiente:

(i) la facultad de remoción del velo corporativo es ejercida directamente por el director de la DIAN. Para ello requiere que el comité del artículo 869 E.T. haya previamente declarado que existió abuso tributario, de conformidad con las normas que regulan la materia.

(ii) La desestimación de la personalidad jurídica de entidades utilizadas como medio para hacer fraude a la ley tributaria, o como vehículo de evasión (y acá es necesario remitirnos al concepto de evasión fiscal mencionado el principio de este trabajo), procede en cualquier evento de fraude por medio de sociedades, sin que sea necesario la declaración de abuso. Es por ello que, en estos casos, el director de la DIAN no puede directamente desestimar la personalidad jurídica, sino que es el único legitimado para iniciar una demanda ante la Superintendencia de Sociedades para que se declaren solidariamente responsables por los impuestos de la entidad fraudulenta, a sus socios o administradores, según corresponda.

Al respecto, compartimos la opinión de los doctores Zarama, en el sentido que, sustancialmente, el artículo 142 consagró un régimen de extensión de responsabilidad solidaria en materia fiscal a los socios o administradores de una sociedad utilizada en fraude a la ley, y no, como el nombre de la cláusula

anuncia, un procedimiento de desestimación de la personalidad jurídica de la sociedad.¹⁶⁵

6.9.4. Las facultades especiales de la administración tributaria solo se activan en casos de gran importancia económica y jurídica. Alcance de la disposición

Por último, es necesario señalar que el legislador incluyó un condicionamiento para la aplicación de las normas antiabuso, en los términos del párrafo del artículo 869-2 E.T. (Art. 124, Ley 1607), en el sentido que las facultades en el contenidas, solo podrán utilizarse para materializar el principio de sustancia sobre forma, estudiado en capítulos anteriores, en casos de gran importancia jurídica y económica para el país.

Nuevamente, el legislador ha incluido conceptos jurídicos indeterminados. Bajo el entendido que el Congreso quiso limitar el ejercicio de tales facultades, debe entenderse que los casos elegibles para ser analizados bajo la luz de las normas antiabuso, cumplir los siguientes requisitos:

1. Su relevancia debe ser de carácter nacional, con lo cual se deberían descartar los casos con incidencia local o departamental exclusivamente.
2. Su relevancia está dada en términos económicos. El legislador calificó que esos casos deben ser muy importantes desde el punto de vista económico, siguiendo de la apreciación anterior, que dicha importancia económica debe ser a nivel nacional. Esto implica, en nuestro entender, que las operaciones económicas deben tener la potencialidad de afectar económicamente al país. Dependerá del reglamento definir si la importancia se debe derivar del caso individualmente considerado, o si para los efectos de aplicar tales facultades es posible considerar varios casos de circunstancias homogéneas que, individualmente analizados no tendrían ningún impacto sustancial en la

¹⁶⁵ ZARAMA Fernando y otro. Op.Cit. Pág. 308 y ss.

economía del país, pero, tomados en forma agregada, generan un efecto en el recaudo público que se transmite a toda la economía. Aunque consideramos que la primera interpretación corresponde mejor con la voluntad del legislador no descartamos que reglamentariamente se dé el segundo alcance, con el fin de hacer más probable la aplicación de la cláusula.

3. En relación con la gran importancia jurídica, consideramos que el legislador hizo referencia a la fiscalización de estructuras abusivas con alto nivel de sofisticación jurídica, sin perjuicio de insistir en que la norma está redactada en términos de tal amplitud y subjetividad, que solamente por la vía reglamentaria o jurisprudencial se podrán unificar criterios sobre el verdadero alcance del precepto.

7. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

A lo largo de este trabajo hemos abordado, desde distintas perspectivas, las causas de la elusión fiscal y las respuestas de las administraciones tributarias a esta clase de comportamientos, con el fin de dilucidar las consecuencias potenciales que tendrá en Colombia la inclusión de una cláusula general antiabuso, en los términos que fue aprobada por el Congreso de la República en la Ley 1607 de 2012.

En la medida que nuestra hipótesis inicial sostenía que las probabilidades de aplicación de la norma establecida en el país eran bajas, ante la ausencia de precedentes y debido a la novedad de la institución, acudimos a elaborar elucubraciones teóricas sobre su aplicabilidad empírica. El análisis inició con un estudio sobre las razones principales por las que el contribuyente se inclinaba a la elusión fiscal, y en ese sentido, es evidente que el cambio normativo, desde el punto de vista preventivo, tendrá un efecto disuasivo en algunos administrados, que se abstendrán de implementar estructuras agresivas, por el temor de que la administración los fiscalice y concluya que en el caso concreto, se cometió un

abuso, y por tanto, recaracterice la operación y liquide el impuesto correspondiente, con las sanciones e intereses a que haya lugar. Este efecto disuasivo deberá tener algún impacto en la estadística de elusión tributaria, que por el momento resulta imposible de medir. Sin embargo, sí se puede anticipar que el efecto mediato de la norma antiabuso dependerá de la doctrina que la administración tributaria genere a partir del estudio de casos, y las consecuentes declaraciones de abuso que se produzcan.

Si la administración utiliza sistemáticamente las facultades otorgadas, y crea un cuerpo coherente de antecedentes casuísticos, el efecto disuasivo se fortalecerá y reducirá el margen de interpretación –y de incertidumbre- sobre las consecuencias que tendría implementar estructuras fiscales agresivas. Por el contrario, si la cláusula queda en letra muerta, tal efecto disuasivo se desvanecerá, y dará paso, nuevamente, al descrédito de las fiscalizaciones de la autoridad tributaria.

Este segundo escenario tendría además un efecto de incentivo perverso, no solo por la ineficacia de la norma, sino por el debilitamiento de la aplicación de las construcciones jurisprudenciales entorno a la prevalencia de la sustancia sobre las formas jurídicas.

Como vimos, la cláusula general antiabuso colombiana está construida sobre instituciones jurídicas que tienen un importante desarrollo a nivel jurisprudencial y doctrinal. En ese sentido, de tiempo atrás el Consejo de Estado ha señalado que es función de la administración tributaria propender por la defensa de los intereses del fisco, de manera que le está permitido indagar por el contenido real de las transacciones, y sus efectos fiscales, para materializar los principios de igualdad y capacidad económica que inspiran el sistema. Se demostró que la tendencia jurisprudencial ha sido constante en el sentido de privilegiar la sustancia sobre las formas jurídicas en materia, más allá del mecanismo por el cual se llegara a dicha conclusión, que en nuestra tradición jurídica, obedece en general a los conceptos de abuso de las formas, abuso de derecho, fraude a la ley, y simulación.

En ese sentido, consideramos que la tradición jurídica continental ha tenido un peso importante en la aproximación de las autoridades colombianas a problemas sobre la aplicabilidad de normas impositivas a actos u operaciones que formalmente no causan un efecto tributario, o lo minimizan. Con esto queremos significar que la jurisprudencia colombiana se ha valido de figuras *ius privatistas*, como el abuso de derecho, la simulación, y el fraude a la ley, propias de la tradición jurídica del derecho francés, que en su momento resultaban más fácilmente asimilables en nuestro contexto, que sus equivalentes del sistema jurídico anglosajón.

Es así como encontramos que la depuración conceptual del abuso del derecho realizado por la Corte Suprema de Justicia en los años treinta, fue incorporada a la jurisprudencia contencioso administrativa, en su aproximación más radical: la que entiende que el abuso no solo ocurre cuando se utiliza un derecho con el ánimo de causar un daño, sino que exista un interés legítimo de su titular, sino también cuando el derecho es ejercido desconociendo su finalidad económica o social, en términos de razonabilidad y proporcionalidad. Este aporte ha resultado de gran relevancia porque ha permitido encausar bajo el principio del no abuso, casos que de otra manera no habrían podido cuestionarse.

En ese mismo sentido, el concepto de fraude a la ley se ha incorporado fuertemente al pensamiento jurídico nacional, inclusive en materia tributaria. Esta figura ha permitido atacar las estructuras implementadas al amparo de una norma protectora, cuyo objetivo consiste en inaplicar indirectamente otra norma de carácter imperativo. Estas aproximaciones, que en nuestra época parecen naturales, han facilitado la deconstrucción del servilismo irrestricto al tenor literal de las leyes, para dar paso a una interpretación sustancial de los hechos a los cuales aplica el derecho objetivo.

De esta manera, la jurisprudencia constitucional y administrativa han dado pasos destacables hacia la construcción del principio de prevalencia de la sustancia sobre las formas jurídicas, incluso a pesar de su cuestionable fundamento constitucional.

En ese proceso, la Corte Constitucional ha jugado un papel decisivo, al ser la primera alta corte en aplicar doctrinas del *common law* a la resolución de problemáticas fiscales. En efecto, no es menor que la Corte Constitucional haya acudido a principios como la sustancia de negocios, o prevalencia del efecto económico, en un entorno tradicionalmente jurídico. Para hacer una justa dimensión de lo que este movimiento implica, basta pensar que la resolución de conflictos en el ámbito privado ha sido tradicionalmente abordada desde la perspectiva jurídica de la finalidad de los derechos, es decir, bajo la luz de conceptos estrictamente jurídicos. En cambio, la Corte Constitucional, a través de la sentencia C-015 de 1993, señaló que era necesario acudir a las implicaciones económicas de los hechos debatidos, y no simplemente limitarse a las herramientas teóricas que brinda el derecho positivo.

La interpretación de la Corte Constitucional incorpora, de esta manera, consideraciones económicas a la interpretación de las normas tributarias. Esto lo realiza tomando como base doctrina de fuente anglosajona, que permite realizar una interpretación teleológica de las normas, con el propósito de asegurar que éstas cumplan su cometido sobre la asignación de recursos, la redistribución de la renta y el desarrollo económico.

No obstante lo anterior, la norma antiabuso colombiana se limitó a incorporar los tradicionales mecanismos jurídicos de abuso y fraude a la ley, sin perjuicio de la consagración del propósito de negocios como un elemento de exclusión del abuso tributario, que en todo caso, quedó atado al concepto de causa principal del acto jurídico.

Dada nuestra tradición interpretativa gramatical, consideramos que la configuración del abuso tributario en Colombia quedó fuertemente limitada, debido a su establecimiento a modo de definición. En efecto, la norma colombiana definió el abuso en materia tributaria de forma que su declaración requiere la verificación de todos sus elementos constitutivos. Nos parece que la exhaustividad de la definición parte de un error conceptual: considerar que el abuso es un concepto estático. Al respecto, la historia ha demostrado que la aplicabilidad de los preceptos jurídicos prohibitivos o imperativos, requiere de un margen de adaptación que le permita evolucionar en el tiempo. Más aun tratándose del abuso tributario, que en nuestra opinión responde más al concepto de noción, en el entendido que sus linderos son flexibles y casi intuitivos, y no, como lo pretende la norma colombiana, estáticos y taxativos. Por lo tanto, su aplicación debería estar sujeta a la evaluación de las circunstancias particulares del caso, más allá de la verificación de unos elementos taxativos señalados por la Ley.

Por supuesto la anterior conclusión es relativa, y solo tiene en cuenta la perspectiva fiscal, en virtud de la cual la aplicación de la cláusula debería materializar el principio de igualdad, por la causación del impuesto respecto de individuos que sustancialmente se encuentran en las mismas condiciones. Si la cláusula se mira desde la perspectiva del contribuyente, amparado en los principios de legalidad y de certeza del tributo, la tipificación de los elementos constitutivos de abuso, y las condiciones de realización, son una garantía contra la arbitrariedad de la administración fiscal a la hora de evaluar una situación concreta.

La experiencia del derecho comparado, específicamente de países de tradición continental, que han incorporado cláusulas generales antiabuso es mayoritariamente desalentadora. En ese sentido, podemos mencionar el caso español como ejemplo de la dificultad de aplicar conceptos que a pesar de su rigidez, relativizan los principios de seguridad jurídica y libertad de configuración negocial, y por ello, disuaden al operador jurídico de la aplicación de la norma en

un sentido que implique interpretar la voluntad verdadera de quien realizó una operación en fraude de la ley tributaria. En contraste, países con la misma tradición jurídica, que no han optado por cláusulas generales antiabuso, sino por cláusulas sectoriales, como ficciones o presunciones legales, han obtenido mejores resultados, por la claridad y certeza de su aplicación, sin que signifique que estén exentos de problemáticas elusivas.

Por el lado de los países del common law, el panorama parece más promisorio. La practicidad en la aproximación a las problemáticas jurídicas, y la continua evolución de los precedentes jurisprudenciales, ha permitido fortalecer criterios sobre sustancialidad de las operaciones que, a pesar de no estar tipificados en la ley, ofrecen mayor seguridad al administrado, en la medida que su aplicación es sistemática, y que por su uniformidad, es predecible. Adicionalmente, la proliferación de doctrinas, que permanentemente están evolucionando, legitima la aplicación de las herramientas de reconfiguración establecidas en la jurisprudencia, en cuanto permite una constante adaptación y oportuna respuesta a la realidad del momento en que se expide la sentencia. Lo contrario ocurre en los países que consagran cláusulas antielusivas, que por su naturaleza general y abstracta, son susceptibles de variedad de interpretaciones y alcances, que ponen en riesgo el derecho a la igualdad. Pareciera que en los casos en que la cláusula se ha positivizado, la labor de la jurisprudencia en la aplicación de la cláusula resulta fundamental para garantizar su éxito, en un marco de ponderación del principio de legalidad, y la prevalencia de la sustancia económica.

Uno de los aspectos que en nuestra opinión genera mayor incertidumbre, y por lo tanto afecta directamente la aplicabilidad de la cláusula antiabuso, es la carencia de criterios claros y homogéneos para marcar los linderos entre la economía de opción y la elusión tributaria. No esperamos que este lindero se aclare con la nueva norma, porque en nuestro concepto, el abuso es simplemente una de las varias posibilidades de elusión fiscal. Sin embargo, nos parece razonable que la

doctrina y la jurisprudencia desarrollen estos conceptos a partir de las consideraciones que en los casos de fiscalización se presenten.

Con un estricto ánimo académico, de las averiguaciones realizadas a lo largo de este trabajo, consideramos que los linderos entre economía de opción y elusión fiscal, están marcados por cuatro elementos:

(i) el elemento volitivo, en el sentido que exista una intención de disimular la aplicación de una norma tributaria, por medio de una forma jurídica que a los ojos del agente resulta inadecuada para la obtención del resultado económico deseado, bien sea por convencimiento de su ilicitud o bien porque a pesar de no existir certeza sobre su licitud, sus efectos son dejados al azar, en correspondencia con el concepto de dolo eventual, y, que el propósito que orientó el acto sea principalmente fiscal, de manera que la impropiedad de la conducta frente al resultado buscado sólo se explique a partir del provecho fiscal obtenido al final de la transacción; (ii) el segundo elemento es la inadecuación objetiva de los actos o negocios jurídicos para obtener el resultado deseado por los intervinientes; este elemento implica que la conducta no solo es cuestionable por su autor, sino que ante terceros resulta impropia para la obtención del resultado deseado; (iii) que la conducta o serie de conductas impliquen un detrimento efectivo en los intereses del fisco, por la vía de la evitación o interpretación inadecuada de una norma tributaria. La aplicación inadecuada debería determinarse por los objetivos expresamente previstos por el legislador cuando establezca la norma; (iv) que de la comparación entre los beneficios de negocios no fiscales, y los beneficios fiscales asociados a la estructura, se pueda razonablemente concluir que los beneficios fiscales resultaban suficientemente atractivos para desestimar otras estructuras con igual o mejores beneficios de negocios.

En lo relacionado con el contenido de la cláusula colombiana, hemos llegado al convencimiento de que su aplicabilidad será reducida, tal como anticipamos en la

hipótesis de trabajo. Esta conclusión es resultado de los efectos agregados de las limitaciones estructurales evidenciadas en la cláusula.

En primer lugar, y según señalamos líneas atrás, el establecimiento de la norma antiabuso a modo de definición, con la tipificación de elementos y conductas que deben verificarse para su aplicación, desconoce la naturaleza nocional intrínseca de esta clase de conceptos. Como ocurre con el concepto de daño antijurídico, el concepto de abuso tributario es una idea de características intuitivas, cuyo alcance se despliega únicamente ante circunstancias de hecho concretas, cuya resolución debería simplemente enmarcarse dentro de un cuadro de acción orientado por la razonabilidad de la operación y su finalidad. El alcance de la razonabilidad, en el caso concreto, estará dado por las circunstancias de modo tiempo y lugar de quien ejerció la conducta, para determinar la viabilidad de exigir de ese sujeto una conducta diferente. No se trata únicamente de comparar la actuación efectiva con un modelo abstracto (un buen hombre de negocios), sino que el juzgador debe indagar por las alternativas que tenía el agente en el caso concreto.

A su vez, la finalidad tiene dos perspectivas: por una parte, la finalidad normativa, de manera que se identifique si el resultado objetivo de la conducta vulnera la teleología de una norma imperativa; y por otra, la finalidad del agente, que servirá para determinar si la conducta emprendida buscaba alterar artificialmente el efecto fiscal.

Relacionado con lo anterior, nos parece que la cláusula nacional incluyó elementos que no necesariamente se cumplen en todos los eventos de abuso, pero que sí podrían caracterizarse como tal, dentro de la noción, más amplia, de abuso. Por ejemplo, la cláusula previó un propósito de negocios o comercial como causa principal de los actos jurídicos con implicaciones tributarias. Como vimos, este requisito no se observa en variadas operaciones jurídicas, y por tanto en esos casos su aplicación resultaría injusta.

Así mismo, la estructura de las normas que regulan la materia permite inferir varias limitaciones a su aplicación:

La existencia de abuso está atada a la declaración de un cuerpo colegiado, que en razón de los funcionarios que lo conforman, será difícilmente reunido.

A su vez, la declaración del abuso está condicionada al desarrollo de un proceso garantista, que implica la convocatoria del sindicato, una vez la DIAN haya podido probar plenamente unos supuestos de aplicación del régimen de abuso.

Esas circunstancias no necesariamente se producen en todos los eventos de abuso, por lo cual, de antemano, algunos eventos que se correspondan con la noción de abuso, no podrán ser declarados como tales, por la imposibilidad de demostrar la ocurrencia de los supuestos de aplicación.

El alcance de los hechos plenamente probados como requisito para el desarrollo del procedimiento administrativo de declaración de abuso tributario, supone retos importantes para los funcionarios de la administración de impuestos. Así mismo, implica un riesgo relevante, en el entendido que si el administrado desvirtúa la plena prueba de los hechos, implícitamente pone en duda la labor del funcionario.

Los supuestos de aplicación del artículo 869 E.T., descartan la posibilidad de abuso a nivel de las personas naturales. En ese sentido, las referencias a precios de transferencia, paraísos fiscales, y vinculación económica aplican principalmente a personas jurídicas, lo cual es indicativo que el objetivo de la cláusula es atacar estructuras tributarias complejas que involucren transacciones con otras jurisdicciones.

Lamentablemente, la definición de abuso y el ejercicio de las facultades especiales de fiscalización, quedó atada al cumplimiento de estos requisitos, con lo cual, la definición de abuso no podrá ser extendida a eventos en que concurren los

elementos constitutivos de abuso, pero en los que no se evidencien las condiciones de realización previstas en el artículo 869-1 E.T. Esto cercena también la posibilidad de que los jueces utilicen nociones de abuso diferentes de las consagradas en la ley, en acatamiento del principio de legalidad. La consagración de un concepto de abuso a nivel legal tendrá un impacto en la aplicación de principios jurídicos para determinar la no correspondencia de la forma de un acto o negocio, con su sustancia. En ese sentido, la aplicación de estos principios tenderá a reducirse, por la limitación del concepto establecido en la ley.

Sin perjuicio de lo anterior, consideramos que, en la medida que nuestro sistema jurídico no ampara el fraude a la ley, ni el abuso de los derechos, los jueces podrán acudir directamente a estos principios que irradian todo el sistema jurídico, y desconocer transacciones fraudulentas. No podría ser otra la conclusión, si se tiene en cuenta que de acuerdo con la Corte Constitucional, los principios jurídicos determinan pautas de interpretación encaminadas a materializar los fines y los valores del Estado, entre otros la igualdad y la equidad.

El legislador quiso limitar la utilización de la cláusula antiabuso a casos excepcionales, con gran incidencia económica y jurídica para el país. Nos parece que esta norma debe interpretarse de manera restrictiva, de forma que se cumpla la voluntad del legislador, con lo cual el margen de aplicabilidad de la cláusula resulta aún más reducido.

Nos parece que el principal reto para los operadores jurídicos en la aplicación de la cláusula general antiabuso será la ponderación entre los principios jurídicos en conflicto. Por una parte, la recharacterización de una operación riñe con el principio de seguridad jurídica y libertad de configuración negocial. Por la otra, la inaplicación de la cláusula deviene en una injusticia respecto de los contribuyentes que no incurrieron en una estructura abusiva, y que por tanto, pagaron un impuesto del cual se sustrajo un individuo que cometió abuso.

Sin perjuicio de lo anterior, consideramos que la cláusula representa un significativo avance para las instituciones jurídicas colombianas, que permitirá un enriquecimiento constante de parte de la doctrina y la jurisprudencia, en torno a los alcances de la norma, y a los grados de subjetividad que admite su interpretación.

En suma, la expedición de la cláusula antiabuso representa un gran reto de parte de la academia, que deberá construir parámetros que garanticen la vigencia de los derechos de los contribuyentes y eviten arbitrariedades y subjetividades en su aplicación, así como una gran oportunidad para que el país se ponga a tono con las tendencias internacionales en materia tributación y fiscalizaciones.

Bibliografía

Doctrina

- ACOSTA, Simón Eugenio. Del fraude a la ley al conflicto en la aplicación de normas tributarias. En Economía, derecho y tributación. Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón. Ediciones Universidad de Salamanca. Salamanca. 2005.
- AMATUCCI, Andrea. El ordenamiento jurídico financiero. ICDT. Bogotá 2008
- ARISTIZABAL, Natalia; CUBIDES, Benjamín. Branch Reporters. En “Cahiers de droit fiscal. Vol. 95^a. Tax Treaties abd tax avoidance: application of anti-avoidance provisions. SDU. The Hague. 2010.
- AA.VV. Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law (IFA Cahiers), 2002, IFA – Kluwer Law International
- BELTRAME, P. Introducción a la fiscalidad en Francia. Atelier, Barcelona, 2004.
- BRAVO, Juan Rafael. Ingresos, exclusiones e incentivos. “Temas de derecho tributario contemporáneo”. Primera edición. Universidad del Rosario, Bogotá, 2005
- BUCHANAN, James. National Tax Journal. “The political efficiency of general taxation”. Vol. 46 No. 4. 1993.C. SCHUSTER, Ordenanza Tributaria Alemana, Madrid, Colex, 2001.
- CANH-SPEYER, Paul. XXVIII Jornadas colombianas de derecho tributario. “La defraudación fiscal y el fraude a la ley tributaria: luces y sombras”. ICDT. 2004
- DEBOYSSY, F. “La simulation en droit fiscal.” LGDJ, Paris, 1997.
- Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.
- DUVERGER, Maurice. Instituciones políticas y derecho constitucional. 11^a edición en francés, 2^a edición en castellano. Barcelona, Edit. Ariel. 1970

- EMILIANI ROMAN, Raimundo. Curso razonado de las obligaciones. T. II. Universidad Sergio Arboleda. 2001.
- FLEINER, Fritz. Instituciones de derecho administrativo. Madrid, Edit. Labor, 1933.
- FREEDMAN, Judith. "Beyond Boundaries, Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management". Oxford University Centre for Business Taxation. Reino Unido, 2008
- GALGANO, Francesco, EL NEGOCIO JURÍDICO, Edit. Tirant lo Blanch, Valencia, 1992
- GARCÍA NOVOA, C. "El fraude de ley en Derecho tributario." Marcial Pons. Madrid 2003.
- GARCÍA-AMADO, Juan Antonio. En <http://razonamientojuridico.blogspot.com/2010/05/lectura-de-ja-garcia-amado.html>
- GARCÍA-HERREROS, Orlando. Lecciones de derecho administrativo. 2ª edición, Bogotá. Fondo de publicaciones Universidad Sergio Arboleda. 1997.
- GIORGETTI, Armando. La evasión tributaria. Ediciones Depalma, Buenos Aires 1982
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. Buena fe y derecho tributario. Marcial Pons. Barcelona. 2001.
- HOYOS JIMÉNEZ. "La cláusula anti-elusiva en Colombia" en Revista latinoamericana de derecho tributario No. 2. La evasión y Elusión Fiscal, normas anti-elusivas. ILADT. 2005.
- IBÁÑEZ NAJAR, Enrique. Estudios de derecho constitucional y administrativo- 2ª Edición. Bogotá, Edit. Legis. 2007
- JELLINEK, Georg. Teoría general del Estado. Buenos Aires. Albatros. 1970.
- JOHNSON Paul, "Estados Unidos. La Historia" Javier Vergara Editor. Buenos Aires. 2001.
- JOSSERAND, Louis. Derecho civil. T. I, V. I. Ediciones Jurídicas Europa América. Buenos Aires. 1992.

- LEWIN FIGUEROA, Alfredo. Los Convenios para Evitar la Doble Imposición: los problemas de las fuentes. ICDT, Memorias XXXIII, 2008.
- LÓPEZ, Jesús. "La cláusula antiabuso del anteproyecto de nueva ley general tributaria." Revista actualidad jurídica N. 5 - Uría & Menéndez, 2003.
- MERKL, Adolfo. Teoría General del Derecho Administrativo. Granada. Comares, 2004.
- PÉREZ DE AYALA, Miguel. Elusión fiscal versus conductas ilícitas: una cuestión pendiente de solución. Universidad San Pablo CEU. Madrid. 2002.
- PITA, Ana Maria; Aneiros, Jaime. "La cláusula antiabuso en las fusiones desde la perspectiva comunitaria y española." XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. Colombia: Crónica Tributaria No. 144, 2012.
- PIZA, Julio Roberto, et al. Curso de derecho tributario. Procedimiento y régimen sancionatorio. Universidad Externado de Colombia. Bogotá, 2010.
- PLAZAS VEGA, Mauricio. Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario. T. II. 2ª Edición. Temis. Temis. Bogotá, 2005.
- ROZO, Carolina. *Tributación corporativa a la luz de las Legislaciones de Estados Unidos, México, Perú y Holanda*. En "37 Jornadas Colombianas de Derecho tributario. Memorias 2013. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá. 2013.
- SÁCHICA, Luis Carlos. Nuevo Constitucionalismo colombiano. Temis. 10ª edición. Bogotá. 1992.
- SÁNCHEZ AYUSO, I. "El fraude de ley en el informe de la Comisión para la Reforma de la Ley Tributaria." Informes AEDAF, junio 2001.
- Sentencia de la Corte Federal de Impuestos. Juicio del 27 de octubre de 2005 No. IX R 76/03, disponible en la Pág. de internet: www.bundesfinanzhof.de.
- SMITH, Adam. La riqueza de las Naciones. T.III. Edit. Gráficas Soler S.A. Barcelona. 1999.

- TIPKE, Klaus. Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes. Marcial Pons. Madrid. 2002.
- VALENCIA ZEA ARTURO. Derecho Civil. Obligaciones. T. II. Bogotá. 1997.
- VIDAL PERDOMO, Derecho administrativo. Décima edición. Bogotá. Temis, 1994.
- WAHN, Wheiner Raphael. "Elusión Tributaria Y Normas Antielusivas: Su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto." Revista Tributaria N° 5, Centro de Estudios Tributarios 2011.
- WOLFGANG, Schoen Max Planck. "Statutory Avoidance and Disclosure Rules in Germany." Institute for Tax Law and Public Finance, Department of Business and Tax Law. June 21, 2008. Beyond Boundaries - Developing approaches to tax avoidance and tax risk management, Judith Freedman, edit., PÁG. 47-55, 2008. Citado por Paul Cahn-Speyer, Op.cit.
- ZARAMA VÁQUEZ, Fernando y ZARAMA MARTÍNEZ, Camilo. Reforma tributaria comentada. Legis. Bogotá. 2012.

Sentencias de la Corte Constitucional

- Corte Constitucional sentencia C-891 de 2012
- Corte Constitucional sentencia C-903 de 2011
- Corte Constitucional, Sentencia C-015 de 1993
- Corte Constitucional, sentencia C-891 de 2012.
- Corte Constitucional. Sentencia C.643 de 2002.
- Corte Constitucional. Sentencia C-056 de 1993
- Corte Constitucional. Sentencia C-540 de 2005.
- Corte Constitucional. Sentencia C-556 de 1992
- Corte Constitucional. Sentencia C-989 de 2002.
- Corte Constitucional. Sentencia T-406 de 1993.
- Corte Constitucional. Sentencia T-511 de 1993.

Sentencias de la Corte Suprema de Justicia

- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Bogotá, febrero 21 de 1938.
- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Bogotá, marzo 24 de 1939.
- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Bogotá, octubre 23 de 1942.
- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Bogotá, sentencia del 30 de octubre de 1935.
- Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Bogotá, sentencia del 9 de abril de 1942.
- Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Sentencia 4909 del 27 de noviembre de 1998.
- Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Sentencia de 29 de julio de 1980.
- Corte Suprema de Justicia. Sala de Casación Civil. Sentencia de 24 de marzo de 1983. M. P.

Sentencias del Consejo de Estado

- Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. Santafé de Bogotá, D.C., 2 de marzo de 1990. Ref.: Expediente No. 1957.
- Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. Santafé de Bogotá, D.C., 3 de julio de 2003. Ref.: Expediente No. 11650
- Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. Santafé de Bogotá, D.C., 1 de noviembre de 1991. Ref.: Expediente No.0203.
- Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Tercera. Santafé de Bogotá, D.C., 19 de agosto de mil novecientos noventa y nueve (1999). Ref.: Expediente No. 10641.

- Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. Santafé de Bogotá, D.C., 19 de mayo de 2011.

Conceptos de la DIAN

- Concepto DIAN No. 057499 de 2004.
- Concepto DIAN No. 093128 de 2011.
- Concepto DIAN No. 054120 de 2013.
- Concepto DIAN NO. 048995 de 2013.

TABLA DE CONTENIDO

Pág.

Introducción	2
1. Nociones generales.	5
1.1 Orígenes de las cláusulas antiabuso	5
1.2 Principios en disputa en la configuración de las relaciones jurídicas y económicas encaminadas a reducir la carga fiscal	9
1.2.1 La libertad y el principio de legalidad	9
1.2.2. La eficacia, la solidaridad, la igualdad, la sustancialidad y la capacidad económica	12
1.3. El problema de los provechos fiscales ilícitos	14
2. Conceptos relevantes.	16
2.1 La economía de opción	16
La inversión en proyectos forestales generadores de rentas exentas	17
2.2 Evasión y elusión tributaria	19
2.3. Algunas teorías sobre las fronteras entre la elusión y la economía de opción	22
2.3.1.El abuso del derecho	22
2.3.2. El fraude a la ley	23

2.3.3. Simulación	25
2.3.4 Sustancia versus forma	30
3. Antecedentes en Colombia	26
3.1 Jurisprudencia del Consejo de Estado y la Corte Constitucional sobre el abuso del derecho propio y principio de sustancia sobre forma. Doctrina de la DIAN	27
3.1.1. Sentencia del Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. Santafé de Bogotá, D.C., 2 de marzo de 1990. Ref.: Expediente No. 1957	
3.1.2. Sentencia del Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. Santafé de Bogotá, D.C., 3 de julio de 2003. Ref.: Expediente No. 11650	
3.1.3. Sentencia del Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. Santafé de Bogotá, D.C., 1 de noviembre de 1991. Ref.: Expediente No. 0203	
3.1.4. Sentencia del Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. Santafé de Bogotá, D.C., primero (1) de noviembre de 1991. Ref.: Expediente No.0203	
3.1.5. Sentencia del Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. Santafé de Bogotá, D.C., primero (1) de	

noviembre de 1991. Ref.: Expediente No.0203

3.1.6. Concepto Dian No. 057499 de 2004

3.1.7. Sentencia del Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Tercera. Santafé de Bogotá, D.C., diecinueve (19) de agosto de mil novecientos noventa y nueve (1999). Ref.: Expediente No. 10641

3.1.8. Corte Constitucional. Sentencia C-556 de 1992

3.1.9. Corte Constitucional. Sentencia C-056 de 1993

3.1.10. Corte Constitucional. Sentencia T-511 del 8 de noviembre de 1993

3.2 Jurisprudencia civil y su aplicación a los conflictos en la aplicación de la ley tributaria

3.2.1. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Bogotá, marzo 24 de 1939

3.2.2. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Bogotá, mayo 19 de 1941

3.2.3. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Bogotá, febrero 21 de 1938

3.2.4. Corte Suprema de Justicia. Sala de casación civil. Sentencia 4909

del 27 de noviembre de 1998

3.2.5. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Bogotá,
sentencia del 30 de octubre de 1935

3.2.6. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Bogotá, octubre
23 de 1942

3.2.7. Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Bogotá,
sentencia 9 de abril de 1942

3.2.8. Corte Suprema de Justicia. Sentencia de marzo 24 de 1.983. M. P.
Alberto Ospina Botero

4. Cláusula antiabuso en derecho comparado

4.1. Alemania

4.2. España

4.3. Francia

4.4. Estados Unidos

4.5. Portugal

4.6. Brasil

4.7 Reino Unido

4.8 Italia

5. Trámite legislativo

5.1 Trámite legislativo de la Ley 1607 de 2012

5.1.1. Análisis sobre las discusiones llevadas en el congreso de la república en torno a la introducción de la cláusula antiabuso

5.2 Argumentos presentados por el Gobierno Nacional en la exposición de motivos

5.3 Informe de ponencia para primer debate al proyecto de Ley número 166 de 2012 Cámara, 134 de 2012 Senado

5.4. Texto aprobado en primer debate por las comisiones terceras constitucionales permanentes de la Cámara de Representantes y el Senado de la República, en sesiones ordinarias de los días miércoles 28 y jueves 29 de noviembre de 2012

5.5 Informe de ponencia para segundo debate en la plenaria de Cámara de Representantes

5.6 Texto aprobado en Cámara de Representantes

5.7 Informe de ponencia publicado para segundo debate de plenaria en Senado

5.8 Texto aprobado en plenaria de Senado

6. La cláusula antiabuso en Colombia

6.1. Elementos constitutivos de abuso

6.1.1. ¿Cómo se configura el abuso? Uso o implementación a través de una operación o serie de operaciones de cualquier acto jurídico o procedimiento

6.1.2. Las conductas omisivas no pueden ser calificadas como abusivas

6.1.3. ¿Para qué se realizan los actos constitutivos de abuso?

6.1.3.1. Alterar

6.1.3.2. Desfigurar

6.1.3.3. Modificar

6.1.4. La artificiosidad de las alteraciones, desfiguraciones o modificaciones tributarias de la operación. Alcance

6.1.5. La obtención de provecho tributario

6.1.5.1. Eliminación del tributo

6.1.5.2. Reducción del tributo

6.1.5.3. Diferimiento del tributo

6.1.6. Sobre el provecho, el beneficio, la exención y la minoración estructural

6.2. El dolo como elemento esencial de la configuración del abuso tributario

6.3. La ausencia de propósito comercial o de negocios

6.4. Legitimidad y razonabilidad. Elementos subjetivos a valorar en la existencia del dolo.

6.4.1. Diferencias entre legalidad, licitud y legitimidad

6.4.2. Legalidad

6.4.3. Licitud

6.4.4. Legitimidad

6.5. Calificación del abuso

6.5.1. La instancia administrativa competente

6..6. La complejidad interpretativa de la cláusula antiabuso

6.7. Condiciones de realización del abuso

6.7.1. Alcance del artículo 869-1 E.T. (Art. 123, Ley 1607)

6.7.2. ¿Las condiciones de realización son circunstancias indispensables

para la comisión del abuso?

6.7.3. ¿Las condiciones de realización permiten que la administración haga uso de sus facultades excepcionales de fiscalización?

6.7.4. La tarifa legal en las condiciones de realización. Hechos plenamente probados. Alcance.

6.7.5. Supuestos para la aplicación de la cláusula general antiabuso (condiciones de realización)

6.8. El procedimiento administrativo

6.8.1. Comentarios Generales

6.8.2. El procedimiento administrativo en especial

6.8.2.1. Acto de convocatoria del cuerpo colegiado o comité encargado de declarar el abuso

6.8.2.2. Acto de valoración de los supuestos de aplicación del artículo 869 E.T. (Art. 122, Ley 1607).

6.8.2.3. Acto administrativo de conminación al contribuyente.

6.8.2.4. Reunión del comité

6.8.2.5. Vía gubernativa en la decisión del comité

6.9. Facultades de la administración en caso de abuso

6.9.1. Desconocimiento de los actos abusivos

6.9.2. Reconfiguración o recharacterización de la operación

6.9.3. Remoción del velo corporativo

6.9.4. Las facultades especiales de la administración tributaria solo se activan en casos de gran importancia económica y jurídica. Alcance de la disposición.

7. Conclusiones y recomendaciones

Bibliografía