

Abuso del Derecho en el Impuesto a la Renta en Colombia

Luis Alfonso Hernández León

Director:

Dr. Camilo Quiñonez Avendaño

Universidad Autónoma de Bucaramanga

Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas

Escuela de Derecho

Bucaramanga

2018

Dedicatoria

A mi esposa María Isabel porque sin su apoyo, paciencia y humildad no hubiera sido posible lograr este objetivo.

A mis hijos Luisa María y Juan David, por ser la razón constante por la que cada día me propongo retos como este.

Agradecimientos

Agradezco infinitamente a Dios por orientarme y permitir que iniciara y culminara este proyecto que nuevamente le da sentido a mi vida.

A aquellos profesores que con su estilo, pasión y profesionalismos me mostraron lo que el Derecho puede hacer por los demás y por nosotros mismos.

A mis amigos que han depositado confianza en mis capacidades y que se convirtieron en fuente de apoyo en los momentos difíciles.

A mi familia entera, porque sé que cada uno de ellos ha elevado sus oraciones hacia mí en algún momento de su vida y me han animado a continuar adelante.

Tabla de Contenido

	Pág.
Introducción	5
1. Las Cláusulas Generales Antiabuso, Instrumento de Lucha Internacional contra las Formas de Defraudación Fiscal.	8
1.1 La cláusula general antiabuso como instrumento de lucha contra la evasión y la elusión	9
1.2 La cláusula general antiabuso en los países de la Unión Europea	11
2. Las Teorías de Elusión Fiscal y su Relación con las Cláusulas Antiabuso.	23
2.1 El ahorro fiscal.	25
3. El fraude a la ley y el origen legítimo del aminoramiento de la carga fiscal en los actos jurídicos.....	28
3.1 El fraude a la Ley	29
4. La libertad contractual y la seguridad jurídica a la luz de la Constitución Política de Colombia.....	34
5. De los contratos atípicos y la presunción de irrazonabilidad económica y/o comercial.	41
6. La tipicidad indeterminada del abuso en materia tributaria en el régimen tributario Colombiano.....	44
7. Análisis Jurídico de la Cláusula anti abuso Incorporada en la Ley 1607 de 2012 Modificada por la Ley 1819 de 2016.	55
8. Conclusiones	63
Referencias Bibliográficas	66

Introducción

Lo que se pretende demostrar con este trabajo, es que uno de los criterios establecidos en el estatuto tributario colombiano, para calificar la conducta de un contribuyente como abuso en materia tributaria, presenta una tipicidad indeterminada o indeterminable, y por consiguiente no podrá aplicarse la sanción correspondiente.

Dado que el abuso en materia tributaria se incorpora en el régimen tributario colombiano, como un instrumento de lucha contra la elusión y la evasión fiscal, que a su vez es el resultado del compromiso del Estado colombiano con la comunidad internacional para combatir este flagelo, mediante la incorporación de cláusulas antiabuso en materia tributaria, se aborda el estudio iniciando con la explicación de este tipo de instrumentos y describiendo como ha evolucionado en las organizaciones que dieron origen a estas. Esto permitirá establecer el propósito que cumple este instrumento y cómo quedó definido en el incorporado en el estatuto tributario colombiano.

Como el objetivo primordial de las cláusulas antiabuso es dotar a la administración tributaria de herramientas jurídicas para la lucha de las diferentes formas de elusión y evasión, se hace necesario presentar las diversas teorías existentes en esta materia, a fin de ubicar la que pretende la incorporada en el estatuto tributario nacional, ésta es: el abuso en materia tributaria.

Los vehículos para materializar los fenómenos de elusión y evasión son variados, uno de los más utilizados es el que se estructura a partir de las formas jurídicas, es ahí donde aparece uno de los principios generales del derecho: fraude de ley; que permite argumentar la teoría del abuso del derecho tributario, por lo que en el desarrollo de este capítulo, se darán los elementos

esenciales para comprender el alcance de los criterios jurídicos definidos en la cláusula antiabuso incorporada en el régimen tributario.

Los tres elementos anteriores, proporcionan las herramientas necesarias para abordar el análisis de la cláusula general antiabuso incorporada en la ley 1607 de 2012 y modificada por la ley 1819 de 2016, el cual se enfatiza en dos aspectos relevantes en materia tributaria: por un lado la afectación en materia de libertad contractual y por ende su relación con la seguridad jurídico tributaria, y por otra, la más importante, la posible inaplicación parcial de la cláusula, al establecerse un criterio de calificación de conducta sancionable, que no fue descrita por el legislador y/o que no tiene un descriptor normativo que permita determinar la conducta.

Las cláusulas antiabuso son mecanismos establecidos en procura de los intereses superiores del Estado; sin embargo, se considera que estas pueden en ocasiones afectar derechos constitucionales, y sin pretender desviar el tema, se plantea una de las afectaciones, en la medida que restringe la libertad contractual, al fijar una presunción legal que igualmente puede conllevar a un situación de inseguridad jurídico tributaria, de ahí que se dedique un capítulo a describir este escenario.

Cuando se formuló el proyecto se hacía énfasis en la evaluación de las formas jurídicas atípicas como indicio de elusión tributaria, fundamento de las llamadas cláusulas antiabuso, de ahí la necesidad de abordar las características de los contratos atípicos y su relación con la calificación realizada por el legislador colombiano, en cuanto al criterio de razonabilidad en términos económicos y/o comerciales de la forma jurídica utilizada.

Sin que el objetivo del estudio cambiase, se llega a establecer que no solo la forma contractual utilizada presenta un problema tributario en sí, sino que la conducta sancionable presenta unas dificultades en materia de derecho administrativo sancionador, en lo referente a la

tipicidad de la conducta , por lo que en el capítulo sexto, se describe el análisis de la tipicidad como principio esencial en el derecho administrativo sancionador, y cómo la cláusula antiabuso incorporada en el estatuto tributario nacional incurre en un error de tipicidad indeterminada e indeterminable en uno de sus criterios que califican el abuso en materia tributaria.

Finalmente, se realiza el análisis jurídico de la cláusula antiabuso incorporada en el régimen tributario colombiano desde la ley 1607 de 2012, teniendo en cuenta todos los elementos abordados en los capítulos precedentes.

1. Las Cláusulas Generales Antiabuso, Instrumento de Lucha Internacional contra las Formas de Defraudación Fiscal.

Con gran fuerza en la última década, las naciones se han comprometido a cerrar el cerco a las innumerables acciones defraudatorias desplegadas por los contribuyentes sujetos de los diferentes tributos, especialmente al que se origina con fundamento en la renta de las personas físicas y las personas jurídicas, y que es conocido mundialmente como impuesto sobre las ganancias o impuesto de renta para el caso Colombiano; estas maniobras defraudatorias son, en gran medida, ejecutadas a partir de las llamadas estructuraciones tributarias o fiscales, que no son más que el uso irregular de una serie de actividades que no solo involucran herramientas económicas, financieras, contables y tributarias en sí, sino que se apoyan fundamentalmente en diversas figuras jurídicas para lograr su cometido: reducir o eliminar las cargas tributarias.

La lucha contra las formas defraudatorias ha llevado a que diversos organismos internacionales se tracen objetivos comunes para atacar de forma frontal y solidaria estas prácticas, por cuanto afectan significativamente los ingresos fiscales de los países y, consecuentemente, amplían la brecha de desigualdad económica en cada uno de ellos. Al instrumento diseñado internacionalmente para afrontar dicho flagelo, se le ha denominado CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO, y ha tenido como fuerte promotor a la Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico OCDE y el G20¹, a partir de lo que han llamado “Plan de Acción para Evitar la Erosión de las Bases Imponibles y el Desvío de Beneficios BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)”

¹ El G20 es un foro mundial conformado por los países más industrializados del planeta, en el que los Jefes de Gobierno y los ministros de finanzas de estos, se reúnen con el propósito de trazar directrices en torno al sistema financiero internacional y con ello procurar la estabilidad financiera internacional.

A partir de la fuerte campaña de promoción e impulso realizado por la OCDE para que las naciones incorporen en la regulación tributaria interna este tipo de cláusulas, de acuerdo con este organismo a fecha agosto de 2018, 117 países (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OECD), 2018), han seguido las recomendaciones de esta institución internacional y, por lo tanto, han realizado reformas a su sistema tributario, prescribiendo de forma expresa o tácita el mecanismo que institucionaliza esta lucha contra el abuso de las formas jurídicas en materia tributaria.

En los siguientes apartes se describen algunos puntos importantes de la incorporación de cláusulas antiabuso en la Unión Europea, como región líder en el proceso de incorporación de cláusulas antiabuso, y ciertos países de América del Sur como Argentina, Chile y Perú, por sus características en materia económica similares con Colombia; no sin antes pasar por la presentación de una noción de ésta. La actividad permitirá establecer que el instrumento no desconoce la libertad contractual, ni pretende establecer una tarifa legal respecto de los indicios o circunstancias que pueden llevar a los Estados a calificar un acto o negocio jurídico como defraudatorio en materia fiscal.

1.1 La cláusula general antiabuso como instrumento de lucha contra la evasión y la elusión

Se carece de una definición oficial de cláusula general antiabuso; sin embargo, para los propósitos de este estudio se entenderá que las cláusulas generales antiabuso², son disposiciones contempladas en el ordenamiento jurídico interno de los países, tendientes a contrarrestar las conductas abusivas que los contribuyentes suelen desplegar con el propósito fundamental de erosionar las bases imponibles y/o de hacerse a beneficios tributarios no dispuestos para estos, o que en virtud de los convenios sobre doble imposición generan posiciones tributarias más

² En ausencia de definición doctrinal, el autor presenta un concepto de cláusula general antiabuso.

benéficas, o al acceso irregular a los desgravámenes que en virtud a sanas prácticas de tributación, fundadas en los principios de justicia y equidad, suelen los gobiernos otorgar a ciertos sujetos, sectores o actividades económicas y sociales.

Las cláusulas antiabuso suelen dotar a las autoridades administradoras de los tributos y a los jueces, de herramientas suficientes como la facultad de recharacterizar o reconfigurar los actos o negocios jurídicos, o de levantar el velo corporativo para eliminar la barrera de solidaridad de las organizaciones que se prestan para tales maniobras; herramientas que permiten invalidar la operación, o serie de operaciones artificiosas tendientes a erosionar las bases imponibles o al aprovechamiento de los beneficios tributarios consagrados en la ley.

Entre otras cosas, las cláusulas antiabuso son recomendadas por la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) a fin de evitar el uso indebido de los CDIs (Convenios de Doble Imposición), como lo señala el comentario 7.1 al artículo 1º del Modelo de Convenio Tributario sobre La Renta y Sobre El Patrimonio (OECD iLibrary, 2012): “7.1 Los contribuyentes pueden tener la tentación de hacer un uso abusivo de la legislación tributaria aprovechando las diferencias legislativas de los países. Estas maniobras pueden ser contrarrestadas mediante disposiciones o reglas jurisprudenciales que forman parte de la legislación nacional de los Estados en cuestión....”

En definitiva, la exposición generalizada de los Estados a la defraudación fiscal se ha convertido en una, si puede decirse de esta manera, pandemia fiscal; de ahí la necesidad de formular alternativas para mitigar sus impactos y en lo posible erradicarla, sin que por ello deban vulnerarse derechos y garantías constitucionales, situación que considero se incurre en el caso Colombiano, cuando se establece en el régimen tributario una cláusula general antiabuso que señala conductas de abuso con tipicidad indeterminada.

1.2 La cláusula general antiabuso en los países de la Unión Europea.

La Unión Europea es el ejemplo a seguir en materia de integración económica, su organización y estructura son el referente obligado para las demás regiones con vocación integradora, o para las que se aprestan a dar inicio a ella; por tal razón, resulta importante señalar cómo en materia tributaria, el TRATADO DE LA UNIÓN EUROPEA ha fijado las bases para que sus Estados miembros puedan desarrollarse en materia fiscal.

En primer lugar, las naciones miembros de la UNIÓN EUROPEA³ cuentan con una salvaguarda general, que protege derechos importantes como el de “establecimiento”, de esto da cuenta el TCE (2012),⁴ actualizado, el cual señala:

“En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro...” (p. 22).

La disposición citada previamente, establece el fundamento mediante el cual todos los Estados miembros darán un trato equitativo a las personas miembros de la Unión en cuanto al establecimiento, bien sea en condición de persona natural o de persona jurídica, en cada uno de los Estados, independientemente de su nacionalidad; trato equitativo aplicable igualmente en materia fiscal.

De igual forma el artículo 112 (Comunidad Europea (UE), 2012) incorpora una

³ Alemania, Austria, Bélgica, Bulgaria, Chipre, Croacia, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Polonia y Portugal.

⁴ Artículo 49 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea

prohibición y protección general respecto de la incorporación de ciertos beneficios fiscales, que pueden generar en algunos casos un deterioro o una desventaja frente a los demás Estados miembros de la Unión, tal disposición señala:

“En cuanto a los tributos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y los otros impuestos indirectos, no se podrán conceder exoneraciones ni reembolsos a las exportaciones a los demás Estados miembros, a menos que las medidas proyectadas hubieren sido previamente aprobadas por el Consejo, a propuesta de la Comisión, para un período de tiempo limitado” (p. 46).

Las disposiciones anteriormente citadas constituyen en sí, una gran cláusula antiabuso, por cuanto restringe a cada Estado miembro de la Unión, el establecimiento de mecanismos que generen una mayor o menor carga tributaria a los no nacionales, o en pro o en contra de los nacionales, aunado a los esfuerzos de la Unión por llevar a cabo un proceso de armonización de legislación fiscal entre los Estados miembros.

Para observar el dinamismo de la aplicación de la que podría considerarse una gran cláusula anti-abuso, se presenta síntesis de algunos apartes de la sentencia del TJCE de 12-09-2006 (Tribunal de Justicia (Gran Sala), 2006, p. 243), en el asunto Cadbury Schweppes. Los hechos materia de discusión fueron los siguientes:

- Cadbury Schweppes (en adelante CS), sociedad residente en Gran Bretaña, es la sociedad matriz del grupo Cadbury Schweppes, constituido por sociedades establecidas en el Reino Unido, en otros Estados miembros y en países terceros. Este grupo consta, en particular, de dos filiales en Irlanda, Cadbury Schweppes Treasury Services (en lo sucesivo, «CSTS») y Cadbury Schweppes Treasury International (en adelante CSTI), que CS posee indirectamente a

través de una cadena de filiales a la cabeza de la cual se encuentra Cadbury Schweppes Overseas (en lo sucesivo CSO).

- CSTS y CSTI, constituidas en el seno del International Financial Services Center (en adelante IFSC: Centro de Servicios Financieros Internacionales, de Dublín) , estaban sujetas, en el momento de producirse los hechos del asunto principal, a un tipo impositivo del 10 %.

- El objeto social de CSTS y de CSTI es captar financiación y ponerla a disposición de las filiales del grupo Cadbury Schweppes.

- Conforme a la resolución de remisión, consta que CSTS y CSTI se establecieron en Dublín exclusivamente con el fin de que los beneficios derivados de las actividades de financiación interna del grupo Cadbury Schweppes pudieran acogerse al régimen fiscal del IFSC.

- Habida cuenta del tipo impositivo aplicado a las sociedades constituidas en dicho Centro, los beneficios obtenidos por CSTS y por CSTI estaban sujetos a un «nivel de tributación inferior» en el sentido de la legislación sobre las SEC (Sociedades Extranjeras Controladas). Por lo que respecta al ejercicio económico de 1996, las autoridades fiscales del Reino Unido estimaron que no era de aplicación a dichas filiales ninguno de los requisitos que permiten excluir la tributación prevista por la citada legislación.

- En consecuencia, mediante resolución de 18 de agosto de 2000, los Commissioners of Inland Revenue reclamaron a CSO, con arreglo a la legislación sobre las SEC, la cantidad de 8.638.633,54 GBP en concepto de impuesto de sociedades sobre los beneficios obtenidos por CSTI correspondientes al ejercicio económico cerrado a 28 de diciembre de 1996.

- En primer lugar, se pregunta si, al constituir y capitalizar sociedades en otros Estados miembros exclusivamente con la finalidad de acogerse a un régimen fiscal más favorable que el

vigente en el Reino Unido, CS ha ejercido abusivamente las libertades consagradas por el Tratado CE.

- En el caso de que se considere que la legislación sobre las SEC constituye una discriminación o una restricción de la libertad de establecimiento, se pregunta, en quinto lugar, si dicha legislación puede justificarse por motivos de lucha contra la evasión fiscal, dado que tiene por objeto impedir la reducción o el desvío de beneficios imponibles en el Reino Unido y, en su caso, si la mencionada legislación puede considerarse proporcionada habida cuenta de su finalidad y de la exención de que pueden beneficiarse las sociedades que, a diferencia de CS, consigan probar, a través del criterio de los motivos, que no persiguen un objetivo de evasión fiscal.

- Special Commissioners of Income Tax, London, decide plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

- «¿Se oponen los artículos 43 [CE], 49 [CE] y 56 CE a una legislación fiscal nacional como la controvertida en el litigio principal, que dispone, en circunstancias determinadas, la tributación de una sociedad residente en ese Estado miembro por los beneficios obtenidos por una sociedad filial residente en otro Estado miembro y sujeta a un nivel de tributación inferior?»

En el fallo, el Tribunal de Justicia (2012), declara:

Los artículos 43 CE y 48 CE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la inclusión en la base imponible de una sociedad residente establecida en un Estado miembro de los beneficios obtenidos por una sociedad extranjera controlada en otro Estado miembro cuando dichos beneficios estén sujetos en este último Estado a un nivel de tributación inferior al aplicable en el primer Estado, a menos que tal inclusión concierna

únicamente a los montajes puramente artificiales destinados a eludir el impuesto nacional normalmente adeudado. Por consiguiente, la aplicación de esa medida tributaria debe descartarse cuando resulte, en función de elementos objetivos y verificables por terceros, que, a pesar de que existan motivos de índole fiscal, la citada sociedad controlada está implantada realmente en el Estado miembro de acogida y ejerce en él actividades económicas efectivas (p. 24).

Para arribar a la conclusión, el tribunal de justicia hace mención de la imposibilidad de los nacionales de los Estados miembros, de aprovecharse de las posibilidades creadas por el TCE, para evitar abusivamente la aplicación de su legislación nacional; de la misma forma, impide que sean invocadas las disposiciones del derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta.

Sin embargo, el Tribunal de Justicia (2012), señala que:

“el hecho de que un nacional comunitario, persona física o jurídica, haya sacado provecho de las ventajas fiscales ofrecidas por las normas en vigor en un Estado miembro distinto de aquél en el que reside, no autoriza, por sí solo, a privarle de la posibilidad de invocar disposiciones del Tratado (p. 13)”.

“Por lo que se refiere a la libertad de establecimiento, el Tribunal de Justicia ha declarado ya que la circunstancia de que la sociedad se haya constituido en un Estado miembro con la finalidad de beneficiarse de una legislación más favorable no es, por sí sola, suficiente para llegar a la conclusión de que existe un uso abusivo de dicha libertad (p. 13)”.

De los anteriores apartes, se puede definir que la cláusula antiabuso no solo opera a favor de los Estados miembros, sino que también juega un papel importante en la delimitación de las facultades previstas por el legislador a los Estados miembros, frente a la aplicación del marco jurídico tributario consecuente y en armonía con los derechos previstos en el TCE.

La cláusula antiabuso se fundamenta en tal sentido, a que los motivos por los que un nacional opta por un régimen tributario u otro, dentro de la Unión, pueden ser exclusivamente por beneficios fiscales, siempre y cuando no correspondan a conductas tendientes a montajes artificiosos y carentes de realidad económica con el único propósito de eludir la carga fiscal directa.

Es decir, acepta el Tribunal de Justicia, que no solo una actividad comercial o negocio causal legitima el uso de un régimen tributario favorable dentro de la Unión, sino que éste puede ser la única justificación para optar por el mismo, siempre que obedezca a operaciones reales.

Lo anterior, es decir, que un tribunal de justicia considere que no existe elusión fiscal cuando los actos no sean artificiosos y el contribuyente tenga como único propósito elegir entre una jurisdicción u otra, en la medida que le resulte más favorable tributariamente, será importante de recordar al momento de analizar la cláusula antiabuso incorporada al estatuto tributario nacional de Colombia en su artículo 869, en virtud de lo dispuesto en la ley 1607 de 2012, el cual será abordado en el capítulo VI del presente trabajo.

Desde la perspectiva del régimen tributario interno de los Estados miembros, queremos resaltar el caso español, el cual en La Ley General Tributaria⁵, contempla el fraude de ley tributario como un conflicto de aplicación normativa, señalando que este surge cuando con el uso de actos o negocios jurídicos se eluda total o parcialmente la base imponible o se minore la obligación tributaria y que se encuentren subsumidos en circunstancias como que el único

⁵ Artículo 15 de la ley 58 de 2003.

resultado sea un ahorro fiscal; o que corresponde a actos artificiosos o impropios (Jefatura del Estado - BOE, 2003).

La disposición establece que la conducta que califica como acto abusivo, corresponde a la de evitar la realización del hecho imponible o aminorar la base gravable mediante la intervención de actos o negocios que, individualmente o en conjunto, sean artificiosos o impropios para la naturaleza del resultado obtenido y que de su utilización no se generen resultados diferentes al ahorro fiscal.

Para el legislador, lo importante de la conducta es que esta no corresponda a un hecho irreal, o que la figura instrumentalizada no corresponda a una forma jurídica impropia para el hecho económico desarrollado.

Frente al aspecto de realidad económica, no surge ningún tipo de duda aunque requiere de etapa probatoria; sin embargo, frente al aspecto de la figura jurídica propia, saltan muchas inquietudes, ya que lo anterior requerirá, para propósitos de seguridad jurídica del contribuyente, que el administrador tributario señale cuáles son aquellas formas jurídicas propias, por cuanto en el mundo de los negocios, y especialmente entre los Estados miembros de la Unión, existe libertad de configuración, de suerte que, podrán acudir a formas jurídicas nacionales o internacionales y el TCE los ampara para tales fines.

Otro aspecto que se puede resaltar de esta cláusula, es la necesidad que de la aplicación de los actos o negocios se derive una consecuencia diferente al ahorro fiscal, toda vez que sin este resultado, la administración podrá considerar que el contribuyente está abusando de su derecho y por consiguiente ha de ser objeto de fiscalización.

Este elemento desconoce la lógica de los negocios, en los cuales es difícil o impensable separar los efectos tributarios de los actos o negocios jurídicos, por cuanto hacen parte

importante e integral de los mismos, desde el momento mismo de su planeación.

1.3 Similitudes y diferencias de las cláusulas antiabuso en algunos países de Sur América.

Países como Chile, Argentina y Perú, han incorporado en sus regímenes tributarios, cláusulas generales antiabuso o GAAR (General anti-avoidance rule) por sus siglas en inglés; con el propósito de identificar, establecer y contrarrestar las prácticas cada vez más reiterativas y agresivas de los contribuyentes, tendientes a eludir las cargas tributarias o aprovechar irregularmente de beneficios fiscales; de igual forma, es importante tener presente que la incorporación de tales cláusulas han sido también el resultado de las administraciones tributarias por establecer protecciones en favor de los beneficios que se derivan de la celebración de los CDIs (Convenios de Doble Imposición), frente a los cuales también se presentan abusos del derecho por parte de los contribuyentes, y han dado paso al establecimiento de las cláusulas antiabuso al interior de los convenios, que deben estar en armonía con las cláusulas antiabuso del derecho interno de los contratantes, a fin de no generar conflicto de aplicación y no vulnerar el principio de derecho internacional de *pacta sunt servanda*.

Con el propósito de poder realizar algún análisis de similitudes y diferencias, se presenta la cláusula general antiabuso del régimen tributario colombiano, que da origen al presente estudio y que fue incorporada mediante el artículo 122 de la ley 1607 de 2012 que modificaba el artículo 869 del estatuto tributario nacional, posteriormente este artículo fue modificado por el artículo 300 de la ley 1819 Establecida por El Congreso de La República de Colombia (2016); estableciendo:

“La Administración Tributaria podrá recaracterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente,

desconocer sus efectos. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos” (p. 141).

Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional”.

Dicho lo anterior, en la configuración de las cláusulas antiabuso de estos países se encuentran grandes similitudes entre estos y la cláusula antiabuso prescrita para el caso Colombiano. A continuación las similitudes y diferencias más relevantes.

1. Rechazo de actos o negocios jurídicos con propósitos exclusivamente tendientes al logro de ahorro fiscal: La reforma al Código Tributario Peruano del año 2013 (Presidente de la República del Perú, 2013) y al Código Tributario Chileno (Ministero de Hacienda de Chile, 2014), coinciden en señalar que la estructuración de actos o negocios jurídicos que solo generan como resultado ahorros fiscales pueden caer en la calificación de una conducta elusiva de impuestos; de suerte que el administrador tributario puede evaluar las circunstancias de la estructuración y calificarlas como defraudatorias. No ocurre lo mismo con la cláusula antiabuso Argentina, la cual se enfoca en la reconfiguración de las estructuras jurídicas y nada plantea sobre el propósito único de ahorro fiscal.

2. Rechazo al uso de formas jurídicas impropias como mecanismo para la obtención de resultados tributarios benéficos para los estructuradores fiscales: la coincidencia de este aspecto entre las cláusulas antiabuso de los tres países es mayúscula, el fundamento en este elemento es

el de que los actos o negocios jurídicos utilizados deben responder estrictamente a la naturaleza de los hechos económicos, de tal forma que, ante aquellos que no corresponden a tales, el administrador tributario o la jurisdicción competente ha sido facultada para reconfigurar los instrumentos jurídicos y, como consecuencia de esto, la persecución de los efectos tributarios resultado de la reconfiguración.

La cláusula antiabuso Argentina (Senado de la República de Argentina, 1998)⁶, se dirige exclusivamente a la identificación de los hechos económicos reales cubiertos bajo formas jurídicas impropias; la cláusula resulta bastante compleja de aplicar ya que corresponde a la administración señalar en primera medida, cuál es el negocio jurídico real, es decir, cuál es la esencia económica de la operación, y frente a esta, cuáles son esas formas jurídicas que no responden a la naturaleza del negocio y aquellas formas jurídicas que debieron aplicarse a fin de no incurrir en conflicto con la norma tributaria.

Destaca que la cláusula no aborda el elemento volitivo del contribuyente frente a la elusión, es decir, no repara en establecer si existió o no intención de evitar el hecho imponible, basta con reconfigurar el hecho y determinar la carga tributaria ajustada al ordenamiento jurídico imperante.

En el caso Peruano, la cláusula se centra en el establecimiento de la esencia económica como elemento fundamental para la determinación de conductas elusivas, de éste análisis se desprende la evaluación de si la misma corresponde a una operación o serie e operaciones reales, o a artificios del contribuyente. El análisis se orienta igualmente a establecer si las formas jurídicas corresponden a la naturaleza de las mismas, o a figuras superpuestas con el ánimo de eludir el hecho imponible. Llama la atención, que frente a este elemento el administrador tributario solo evaluará si los resultados diferentes al ahorro tributario podría lograrse con el uso

⁶ Artículos 1 y 2 de la Ley N° 11683 (T.O. 1998)

de figuras jurídicas propias al acto o negocio, por cuanto este sería prueba de la existencia de la conducta abusiva del contribuyente.

El régimen tributario chileno no rechaza el uso de formas jurídicas atípicas, siempre y cuando estas no correspondan a simulaciones, y con ellas se logre el mismo resultado económica, incluso si de esta configuración de deriva un ahorro fiscal.

3. Reconfiguración o recharacterización de los actos y negocios jurídicos, bien sea por el administrador tributario o por la jurisdicción competente, generando las consecuencias tributarias en razón a su verdadera naturaleza. Respecto a esto, en los casos de Argentina y Perú la facultad está asignada al administrador tributario y en el caso de Chile, a un tribunal tributario perteneciente a la jurisdicción contenciosa.

4. Carga de la prueba a cargo del administrador tributario por respeto al principio de buena fe del contribuyente. A diferencia del caso Colombiano, Chile⁷, Perú y Argentina establecen que corresponde a sus administraciones tributarias probar que el contribuyente ha incurrido en conducta abusiva en materia tributaria; sin embargo, en curso del proceso pueden éstas requerir al contribuyente a fin de que éste allegue elementos que permitan a la administración establecer la comisión o no de la conducta.

En el caso de la cláusula general anti abuso incorporada en el ordenamiento tributario Chileno, se resalta que existe una protección general al principio de buena fe de las actuaciones del contribuyente frente al administrador tributario, la cláusula no traslada la carga de la prueba al contribuyente, por cuanto es a la administración a quien la ley le delega la obligación de probar la mala fe del contribuyente en la utilización de actos o serie de actos encaminados a

⁷ Código tributario de Chile: Inciso 3° artículo 4° quinquies. “Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59”.

eludir los hechos imposables.

Contiene el ordenamiento Chileno, los elementos para considerar elusiva una conducta desplegada por el contribuyente, las cuales se resumen en el uso abusivo de formas jurídicas mediante actos o negocios que eviten total o parcialmente el hecho generador, o disminuyan la base imponible, o que difieran el nacimiento de la obligación tributaria y que a su vez no reporten resultados para el contribuyente o para terceros, diferentes a la mera obtención de beneficios fiscales. La simulación de actos u operaciones también es catalogada por el legislador como elusión.

Lo amplio de la norma permite al administrador evaluar, si el acto o conjunto de actos pueden ser el resultado o no, de operaciones simuladas; sin embargo, obliga a la administración a respetar el principio de buena fe de la actuación del contribuyente y establecer los elementos probatorios de la actuación contraria a la ley.

De lo revisado y evaluado hasta el momento, se puede inferir, que la incorporación de cláusulas generales anti abuso en materia tributaria, han sido el resultado de la recomendación realizada por la OCDE a través de los comentarios realizados al MODELO DE CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN, como mecanismo de protección de las partes contratantes frente a eventuales abusos contra los CDI.

Aunque las cláusulas anti abuso se incorporan en el derecho interno de cada nación, estas tienen un efecto directo sobre las prerrogativas otorgadas a los contribuyentes de los países objeto de los convenios, y a su vez, permiten que las administraciones cuenten con facultades amplias para investigación y eventual sanción.

2. Las Teorías de Elusión Fiscal y su Relación con las Cláusulas Antiabuso.

En la configuración de las cláusulas antiabuso suelen utilizarse expresiones como elusión fiscal, erosión de la base impositiva, aminoramiento tributario, planeación tributaria, entre otras; el uso de tales términos está encaminado habitualmente a referirse a la conducta defraudatoria de los contribuyentes; sin embargo, será necesario que el lector ubique en términos generales el concepto de elusión en su relación con las cláusulas generales y específicas antiabuso.

Para comprender la dinámica en la que actúa la elusión fiscal, se requiere establecer inicialmente la distinción entre EVASIÓN FISCAL y ELUSIÓN FISCAL, para ello tomaremos como referente la definición para estos términos abordada por la Corte Constitucional Colombiana (1993)⁸:

“La evasión, por el contrario, supone la violación de la ley. El contribuyente, no obstante estar sujeto a una específica obligación fiscal, por abstención (omisión de la declaración de renta, falta de entrega de los impuestos retenidos, ocultación de información tributaria relevante etc) o comisión (transformaciones ilícitas en la naturaleza de los ingresos, inclusión de costos y deducciones ficticias, clasificación inadecuada de partidas, subvaloración de activos, etc.) evita su pago.

Dentro del concepto genérico de la evasión fiscal, suele considerarse comprendido el fraude fiscal, consagrado expresamente como delito en otros ordenamientos. Generalmente, su configuración exige como ingrediente esencial, la intención del contribuyente de evadir el pago de sus obligaciones fiscales, la cual se infiere concretamente de sus propias acciones o deliberadas abstenciones (comportamiento premeditado).

⁸ Sentencia C-015/93. M.P. : Eduardo Cifuentes Muñoz.

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 normas”.

Desde una perspectiva doctrinal encontramos a Cahn y Speyer (2009), para quien el fenómeno de la elusión:

“se presenta cuando ante la existencia de dos o más normas se realiza un acto o negocio jurídico al amparo de una norma, denominada de “cobertura”, que no responde propiamente a la finalidad que se persigue con el negocio, eludiendo la aplicación de otra norma, denominada “defraudada”, que es con arreglo a la cual debería haberse realizado el acto por razón del fin perseguido” (p. 2-8).

El doctrinante Hernando Sierra Mejía (1988), señala que:

“hay elusión cuando el sujeto pasivo evita que surja la obligación tributaria, disminuye su cuantía o pospone su exigibilidad, emplea para tal fin estrategias expresa o implícitamente contenidas en la ley”, el mismo autor señala que: *“en los países de habla*

inglesa se usa la expresión “tax avoidance” para indicar la acción de evitar el impuesto sin infringir la ley”.

Hector Villegas (2000), define de la siguiente forma: “*la elusión fiscal es la evasión lograda mediante abuso fraudulento en las formas de los negocios jurídicos, esto es, la sustracción fraudulenta del pago de un tributo mediante abuso de las formas*” (p. 334).

Entonces la relación que existe entre elusión fiscal y las cláusulas generales antiabuso, es que estas últimas abordan la configuración de disposiciones normativas tendientes a sancionar los patrones de comportamiento que evidencian que el contribuyente abusa de las formas jurídicas con el propósito de aminorar la carga tributaria, erosionar la base impositiva, diferir los efectos tributarios o atribuirse beneficios fiscales que no le son aplicables; de tal forma que, dado que la elusión fiscal es el abuso de las formas jurídicas con propósitos fiscales, la elusión por lo tanto es el fraude de la ley tributaria.

De igual forma, cuando se habla de elusión fiscal, suelen encontrarse otros conceptos relacionados, como el de economía de opción y ahorro fiscal, por lo tanto será necesario explicar estos conceptos a fin de identificar la relación y/o diferencia entre unas y otras.

2.1 El ahorro fiscal.

En la ya citada sentencia C-015/93 la Corte señaló: “El ahorro fiscal es una forma legítima de minimizar la carga fiscal. El contribuyente asume un comportamiento - vgr. Abstenerse de consumir un producto determinado - gracias al cual consigue soslayar la obligación tributaria, colocándose en un campo no regulado e indiferente para el Legislador”.

El ahorro fiscal por tanto, no es más que el comportamiento voluntario desplegado por el contribuyente tendiente a reprimirse, abstenerse o sencillamente limitarse o estar imposibilitado

económicamente para incurrir en el hecho generador, como suele ocurrir con las personas que prefieren acudir a un comportamiento de consumo de bienes y servicios que otorgan una exoneración o exclusión de impuestos, aunque no sea de su agrado ej.: consumo de frutas y verduras al contrario de consumo de ensaladas preparadas en establecimientos especializados; el las primeras no generan ningún tipo de impuesto al consumo, mientras las segundas están gravadas con el impuesto nacional al consumo.

El ahorro fiscal por lo tanto corresponde a la legítima conducta del individuo de abstenerse de incurrir en un hecho generador de tributo u optar por situaciones más favorables en términos de carga fiscal y que erradamente ha sido utilizado en ciertas ocasiones como sinónimo de elusión fiscal; de suerte, que el ahorro no puede ser visto como un fenómeno sujeto a los propósitos que persiguen las cláusulas anti abuso.

2.2 La economía de opción.

De acuerdo con Lalanne (2006, pp. 103-141), la expresión economía de opción fue empleada por primera vez en el año 1952, siendo Larraz el primer autor que utilizó esta expresión para diferenciarla del fraude de ley en materia tributaria y para destacar las particularidades que presentaba la misma en relación con otros conceptos que podían conducir a un mismo resultado (ahorro de impuestos), pero que presentaban importantes diferencias entre sí (vgr. simulación, abuso de derecho, etc.).

Según Lalanne (2006), y Larraz (1952), señalan que: “*Importa mucho no confundir el *fraus legis fisci* con otra figura peculiar del Derecho tributario, la cual, en defecto de denominación ya acuñada llamaré “economía de opción”*”. La economía de opción tiene en común con el *fraus legis* y la concordancia entre lo formalizado o y la realidad. De ningún modo

se da simulación. También coinciden en no contrariar la letra legal y en procurar un ahorro tributario. Pero, fuera de estos trazos comunes, el fraude de ley y economía de opción divergen. La economía de opción no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, en tanto que si atenta el *fraus legis*. La opción se ofrece, a veces, explícitamente por la propia Ley” (pp. 96-97).

Lalanne (2006), señala que la economía de opción se aparta del fraude de ley, en la medida en que el contribuyente no se aparta de la norma jurídica, ni realiza maniobras de elusión, ni abuso del derecho o de las formas jurídicas tendientes a lograr el ahorro fiscal, sino que por el contrario: *“la economía de opción se hace precisamente aplicando correctamente la norma o valiéndose de los resquicios que el propio legislador, por desconocimiento o voluntad, ha establecido al momento de regular positivamente una determinada situación o negocio”*.

Rosembuj (1999), afirma que:

“el ahorro de impuesto o economía de opción forma parte, genéricamente, de la opción de eficiencia desplegada por el individuo para regular sus actividades económicas. En este sentido, carece de cualquier especificidad técnica digna de mención; la libre elección por parte del individuo del menor coste y valorar sus decisiones conforme al mejor uso alternativo es un corolario de racionalidad económica predecible en las relaciones de intercambio de mercado (el llamado coste de oportunidad refleja la escasez de recursos y la elección alternativa de usos que proporcionan la máxima utilidad comparada, en situaciones puntuales)” (pp. 69-70).

Si bien es cierto que la economía de opción es planificación fiscal, tal como fue señalado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en su informe de 1980, en ocasiones, esta es utilizada tanto como parte de la estrategia de estructuración fiscal abusiva, como de la legítima planificación tributaria, de tal forma que solo mediante el análisis integral, y en contexto, se podrá arribar a la conclusión de si esta fue o no utilizada como objeto y no como medio del fraude a la ley tributaria.

3. El fraude a la ley y el origen legítimo del aminoramiento de la carga fiscal en los actos jurídicos

Las cláusulas anti abuso surgieron en el sistema tributario internacional como mecanismo de defensa y protección de los Estados, frente a las diferentes formas de elusión fiscal desarrolladas por los grandes inversionistas extranjeros; sin embargo, a partir de convenios y tratados entre estados ha venido siendo objeto de incorporación en los regímenes tributarios nacionales, a fin de atacar la erosión fiscal tanto de nacionales como de extranjeros.

Jurídicamente, una cláusula anti abuso se fundamenta en el hecho de que el sujeto pasivo del tributo descubre una forma aparentemente legal para sustraerse de la obligación fiscal, distorsionar el hecho generador del tributo, subsumirse en un régimen tarifario más benéfico, o para acceder de manera artificiosa a beneficios fiscales como rentas exentas, descuentos tributarios o exclusiones, con el decidido propósito de minimizar la carga tributario o eliminarla de ser posible.

Para lograr este propósito, el contribuyente requiere estructurar una serie de figuras jurídicas que le permitan acomodar el supuesto fáctico dentro de un tipo de “negocio jurídico aparente”, pero de características similares, de suerte que el negocio jurídico en su forma cumple el rigor de legalidad, pero en su esencia, es abiertamente contrario al supuesto de derecho.

Lo anterior es posible ya que en el mundo de los negocios en el que se desenvuelven las empresas, tanto nacionales como internacionales, existe un sinnúmero de figuras contractuales que han venido tomando fuerza, que se han incorporado en los regímenes del derecho comercial de las diversas jurisdicciones y que por el crecimiento de la economía globalizada se han convertido no solo en negocios jurídicos exóticos, sino de un alto nivel de complejidad técnica que resulta para muchas autoridades tributarias altamente complejas de debatir.

La práctica anteriormente descrita no resulta nueva a la luz del derecho en general; sin embargo, desde la perspectiva del derecho tributario si requiere de un análisis que parte fundamentalmente de la revisión del principio general del derecho denominado fraude a la ley; a fin de precisar los fundamentos y alcances de este gran principio y su relación con el nuevo instrumento de lucha contra la evasión y la elusión denominado abuso en materia tributaria, formulado en la reforma tributaria de 2012, ley 1607.

3.1 El fraude a la Ley

En primer término, el fraude de ley es un concepto genérico aplicable a todas las ramas del derecho; sin embargo, ha sido mayoritariamente apropiado en el plano civil, al respecto Zannoni, menciona que el fraude en general “consiste en hacer que opere una norma jurídica con el fin o propósito de eludir, evitar, la aplicación de otra. Se dice, pues, que un acto jurídico es fraudulento cuando si bien sus otorgantes obran legitimados formalmente en una norma legal,

en realidad eluden otra u otras, que le impedirían obtener el resultado o fin práctico que se proponen. Desde este punto de vista, el fraude se obtiene por lo que se ha dado en llamar la *circunventio legis*: la utilización de una norma “de cobertura” para obtener a la postre, el fin prohibido por otra norma: la ley defraudada” (Lalanne, 2005, p. 119).

Ahora, desde el punto de vista del derecho tributario, y siguiendo a Lalanne¹⁵, el fraude de ley tributaria asume el concepto civilista y por lo tanto la doctrina tributaria ha construido a partir de ella diferentes posturas; sin embargo, mantienen una posición uniforme respecto de los elementos fundamentales del fraude de ley, esto es:

La existencia de dos normas: En palabras de Lalanne, “la norma defraudada y la norma de cobertura a la cual recurre el contribuyente a la hora de evitar el nacimiento de la obligación tributaria”.

Configuración de actos jurídicos impropios: En este sentido, las partes acuerdan la utilización de formas jurídicas que llevarán a los resultados esperados, pero que se apartan de la naturaleza jurídica para las cuales la ley ha reservado consecuencias o efectos jurídicos distintos.

Apariencia de legalidad: Las partes están interesadas en que el negocio se presente fundado en un marco jurídico que frente a terceros resalta por su transparencia y sometimiento al orden jurídico. No existe interés en ocultar la forma jurídica implementada.

El profesor Palao Taboada (2009), en cita recogida por el profesor Lalanne (2006), señala que se define el fraude a la ley tributaria como “la consecución de un resultado económico por

¹⁵ Según el profesor Lalanne, en su ya citado artículo, cuando al referirse al concepto de economía de opción planteó, citando el artículo 10 de la Ordenanza Tributaria Alemana, la existencia de tres requisitos que permitirían diferenciar la economía de opción del fraude de ley.

“para que exista fraude de ley debían concurrir los siguientes supuestos:

(i) elección de formas jurídicas insólitas e impropias teniendo en cuenta el fin perseguido por las partes.
(ii) que el resultado económico que las partes obtengan sea sustancialmente el mismo que hubiesen obtenido si hubieran revestido su actuación conforme a las fórmulas jurídicas acordes con la naturaleza del fin perseguido; y
(iii) que como resultado de todo ello se deriven unas ventajas económicas, concretadas bien en la ausencia de tributación, bien en una menor tributación”.

medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que no están gravados o lo están en medidas más reducidas que aquellos medios normales o usuales” (Lalanne, 2006); (Palao Taboada, 2009) y (Tarsitano, 2000, p. 265).

Ahora, cuando el fraude a la ley es utilizado para afectar el recaudo tributario, suele relacionarse este con una figura del argot tributario denominada elusión fiscal, que no es más que las diferentes formas utilizadas para el aminoramiento de las cargas tributarias de los contribuyentes.

No existe uniformidad en el ámbito internacional, entre los doctrinantes, sobre el concepto de elusión fiscal, y suele confundirse o entremezclarse con los de planificación financiera, economía de opción y fraude a la ley tributaria, dependiendo de la voluntad del contribuyente en el logro del ahorro fiscal.

En este punto de análisis, vale la pena introducir la postura de algunos doctrinantes que suelen establecer una categorización de la elusión fiscal, identificando elusión fiscal lícita y elusión fiscal ilícita; para tal efecto, a continuación se presentarán los conceptos que sobre este asunto señalan varios autores, los cuales fueron citados en la Memoria de Prueba para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Austral de Chile, desarrollado por la señora Bárbara Jessica Rogel Céspedes (2008).

Respecto de la elusión fiscal lícita, el profesor Vicente Oscar Díaz (1999), la define como: *“la acción individual en procesos lícitos, tendiente a alejar, reducir o postergar la realización del hecho generador del tributo”*.

Igualmente Amorós (1965), define a la elusión como: “La obtención o evitación voluntaria o involuntaria de hechos o actos encajados, definidos, o incluidos en el presupuesto objetivo de un tributo...” (p. 54).

Otro de los autores, Giuliani (1993), sostiene que hay elusión cuando las acciones u omisiones tendientes a evitar o disminuir el hecho generador se realizan por medios lícitos, sin infringir la ley.

Y para Jarach (1971, p. 119), la elusión está fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que se trata de medios jurídicamente irreprochables.

Desde la óptica de la elusión fiscal ilícita, nos encontramos con los planteamientos realizados por los siguientes autores:

Villegas (1993), y García Vizcaíno (1996), quienes consideran a la elusión Como “(...) una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes”.

Wilhelm Kruse (2001), señala que:

“la elusión evita el nacimiento de la obligación tributaria, en contraste con el derecho, de lo contrario, se verificaría un ahorro de impuesto. La evasión encubre el presupuesto de la obligación tributaria surgida. El fraude fiscal, que es un delito, no se confunde con el fraude a la ley, que puede generar elusión” (p. 105).

Rivas (2000), quien estima que “la elusión es toda conducta dolosa del contribuyente que tiene como finalidad evitar el nacimiento de una obligación tributaria, valiéndose para ello de fraude de ley, de abuso de derecho o de cualquier otro medio ilícito que no constituya infracción o delito” (p. 21).

Vergara Hernández (2006), entiende por elusión en su trabajo sobre la complejidad del sistema tributario chileno, como “toda conducta dolosa que tiene como finalidad evitar ilícitamente la configuración del hecho gravado” y la distingue de la evasión tributaria señalando que ésta “es la conducta dolosa o culposa que tiene como finalidad evitar el cumplimiento de la obligación tributaria”.

En definitiva, no puede hablarse de elusión fiscal como una figura autónoma del derecho tributario por cuanto esta deviene del fraude a la ley, específicamente del fraude a la ley tributaria. Es claro que el contribuyente persigue como objetivo el aminoramiento de las cargas tributarias, que son producto fundamentalmente del surgimiento de actos y negocios jurídicos mediante la utilización artificiosa de figuras jurídicas aparentes que a la luz de ordenamiento tributario resultan favorables o que, en el mejor de los casos, eliminan el elemento constitutivo del hecho generador del o los tributos.

Es este fenómeno de abuso de las formas jurídicas (fraude a la ley) el que ha suscitado este estudio y con fundamento en el cual se cuestiona la eficacia de la aplicación de la cláusula general anti abuso, incorporada en el régimen tributario nacional por la reforma tributaria ley 1607 de 2012, y que más adelante será abordada.

Claro está, que no se debe confundir la estructuración jurídica exótica con el fraude a la ley, por cuanto se estaría vulnerando el principio constitucional de libertad negocial, lo que a su vez atentaría contra la garantía constitucional de libertad de empresa, de ahí la importancia de revisar lo que en materia de libertad contractual y seguridad jurídica rige en Colombia.

4. La libertad contractual y la seguridad jurídica a la luz de la Constitución Política de Colombia

Como más adelante será explicado, el abuso en materia tributaria se funda en los principios generales de derecho: abuso del derecho y fraude a la ley, ya describimos como este último fundamentalmente se refiere al abuso de las formas jurídicas por lo que resulta imperativo ahora, establecer la relación existente entre el abuso de las formas jurídicas y las garantías y libertades constitucionales en materia de autonomía privada e iniciativa económica y empresarial y seguridad jurídica, por cuanto los sujetos de derecho requieren unos mínimos a fin de no ver limitado su actuar en materia económica y comercial.

La Constitución Política de Colombia, consagró en su artículo 333 la libertad económica, dentro de la cual se entiende incorporada la libertad negocial y que se constituye como la máxima manifestación de la autonomía contractual; al respecto, la Corte Constitucional en su sentencia C-228 de marzo 24 de 2010 señaló: “De un lado, esa garantía implica la libertad contractual, entendida como la capacidad que tienen los agentes económicos para que, en ejercicio de la autonomía de su voluntad, suscriban los acuerdos que resulten necesarios para su concurrencia al mercado en condiciones de igualdad con los demás oferentes”.

En términos generales, el actuar de las personas para el ejercicio de su libertad de empresa trae como consecuencia, dentro de un mercado organizado y formalizado, que dichas actuaciones se celebren dentro de un marco de legalidad, para lo cual las partes estarán dispuestas a celebrar actos fundados en el principio de la buena fe, pero por sobre todo, en las reglas establecidas por las partes dentro de lo que comúnmente entenderán como contrato, y que da entrada a lo que se conoce como autonomía privada.

Ya lo advierte el código civil en su artículo 1602, el contrato es ley para las partes, y que el mismo no será invalidado sino por común acuerdo entre las partes o por causa legal; de suerte que existe para los firmantes una especie de seguridad jurídica respecto de lo acordado con fundamento en la primera causa para su invalidez; sin embargo, frente a la segunda causa de invalidez, entienden éstas que corresponderán a una serie de circunstancias que podrían llevar mediante instancia judicial a la invalidez de lo acordado, dejando para este aspecto al ámbito de lo estrictamente jurídico a la evaluación preliminar por parte de los expertos en el tema, a fin de recibir la recomendación frente a qué tipo de negocio jurídico celebrar.

Pero ¿qué es la autonomía privada? Para el profesor Hinestrosa (2014), en su artículo “Función, límites y cargas de la autonomía privada”, la autonomía privada es la autonomía normativa.

“Concepto de autonomía privada. La autonomía puede entenderse en un sentido bastante próximo a su acepción etimológica: poder de darse a sí mismo normas, es la llamada autonomía normativa, acepción hacia la cual se orienta la denominada teoría preceptiva al definir al negocio jurídico como un precepto de autonomía privada, aun limitando el radio de acción de ésta para "dar existencia y desarrollo a las relaciones entre ellos [los particulares]", en contraposición con el entendimiento del negocio jurídico como declaración de voluntad, creadora de los efectos jurídicos queridos por los autores de ella, y supuesto de hecho de tales efectos. En fin, se puede concebir dicha autonomía como poder reconocido a los particulares "para disciplinar por sí mismos sus propias relaciones, atribuyéndoles una esfera de intereses y un poder de iniciativa para la reglamentación de los mismos", autonomía negocial que explica la concurrencia del poder de disposición

particular con el poder normativo del ordenamiento y la colaboración entre ellos” (pp. 5-39)⁹.

Es de suponerse, que dicha autonomía ha de verse limitada o por lo menos relativizada, por cuanto ésta ha de ejercerse dentro de los cánones constitucionales de orden público¹⁰ y las buenas costumbres (Hinestrosa, 2014)¹¹.

⁹ Significado creador del derecho de la autonomía privada y su función como fuente de derecho": A. Manigk, *Das rechtswirksame Verhalten*, Berlin, 1939, p. 84 y ss. "Fuente de normas jurídicas destinadas a formar parte del mismo orden jurídico que las reconoce": E. Betti, *Teoría general del negocio jurídico*, trad. A. Martín Pérez, Madrid, 1959, p. 47. "La autonomía normativa se define como el poder atribuido a entes no soberanos para expedir normas jurídicas equiparadas a las normas del ente soberano": M.S. Gianini, *Autonomia pubblica, teoria generale e dir. pubb.*, EdD, IV, Milano, 1959, p. 357. L. Ferri, *La autonomía privada*, trad. L. Sancho M., Madrid, 1969, p. 10 ss. y 163 ss.; Santi Romano, *Fragmentos de un diccionario jurídico*, trad. S. Sentís M. y M. Ayera R., Buenos Aires, 1964, p. 55 ss. Cfr. para la crítica del negocio como acto de autonomía normativa: Scognamiglio, ob. cit., p. 142 y ss.

¹⁰ "Valga recordar que la fórmula 'orden público' tiene una fecha de nacimiento suficientemente precisa: aparece por primera vez en el código de Napoleón, donde fue inscrita, no sin contrastes, incertidumbres y disentimientos vivaces (...). La fórmula no solamente nace en un momento en que se colocan en el centro del sistema del código las grandes ideas de libertad y de dignidad de la propia persona humana. La idea de la bipartición del derecho, en un derecho que expresa los intereses generales, propios de la comunidad, y un derecho que expresa los intereses de los particulares, lo mismo que la lógica y consiguiente subordinación del derecho privado al derecho público y de los intereses particulares a los intereses generales, es una idea antigua y consolidada. Pero, con la alusión al orden público no es a esta bipartición a la que se entiende hacer referencia: el orden público no se coloca en ninguno de los dos grupos de normas, sino, en cierto sentido, al presupuesto propio, porque él encuentra su justificación en las ideas y en los valores políticos en los que se funda la sociedad y con arreglo a los cuales está ordenada, valores que el orden público está llamado a afirmar y conservar (...). En esta perspectiva, la función de límite que el orden público está llamado a desplegar frente a la autonomía negocial, no expresa ni quiere individualizar la exigencia de una supremacía del interés público sobre el interés individual, y la posibilidad de que éste pueda y deba ceder a aquél, cuando las situaciones concretas así lo exijan; el orden público, como límite de la actuación negocial, expresa más específicamente la exigencia de que los particulares, en sus convenciones, no subviertan aquellos valores fundamentales en que se funda el orden social, y que sí las realicen en el respeto de los valores y principios que el Estado considera esenciales y característicos de la organización social en un determinado momento histórico": G.B. Ferri, *Ordine pubblico, diritto privato*, EdD, XXX, Milano, 1980, p. 1051 ss.

¹¹ "Es interesante resaltar que en la práctica francesa, la noción de buenas costumbres no se haya contemplado, prácticamente sino con relación a la moral sexual, en tanto que en Alemania la cláusula correspondiente (§ 138, 826 BGB) ha servido para mucho más, especialmente para la represión del abuso del derecho, la lesión, etc.": Carbonier, ob. cit., p. 154. V. también Ghestin, ob. cit., p. 78. "Se suele hacer una distinción escolástica entre contrato ilegal (contrario a la ley), contrato prohibido (contrario al orden público) y contrato inmoral (contrario a las buenas costumbres). No son, empero, categorías éstas cuyo contenido se excluya: es claro, p. ej., que un contrato inmoral puede ser al mismo tiempo prohibido por la ley y contrario a los principios fundamentales de la vida jurídica que constituyen el orden público (...). En cuanto se refiere al ámbito de la categoría, hemos de admitir su acepción vasta, con referencia a las reglas fundamentales de la moral pública, superando el concepto restringido de las buenas costumbres ligado a los problemas de la vida de relación sexual o familiar, admitiendo, sin embargo, que el número más grande de actos considerados contrarios a las buenas costumbres estará siempre conectado con la violación de los deberes de decencia, de libertad sexual, de observancia y respeto del vínculo conyugal, sin que esto dé razón para restringir a aquel campo el respeto debido a la moralidad esencial": A. Trabucchi, *Buon costume*, EdD, v,

En el argot jurídico suelen referirse a la libertad contractual, manifestando dos especies de contratos, los contratos nominados o típicos y los contratos atípicos.

Para el común de las personas las formas jurídicas típicas suelen identificarse sin mayor problema y, normalmente, se circunscriben a fenómenos jurídicos comúnmente utilizados, como el caso de los contratos de arrendamiento, bien sea de bienes muebles e inmuebles; o el contrato de compra venta de bienes inmuebles, o el caso de los contratos laborales, etc.

Ahora, respecto de los denominados contratos atípicos estos fundamentalmente son desconocidos, y son considerados una suerte de documentos altamente jurídicos que solo son comprensibles para expertos en estos temas; tal como ocurre con los contratos de colaboración empresarial entre los que se encuentran las cuentas en participación, las uniones temporales, los consorcios, entre otros. Este tipo de contrato presenta un sinnúmero de posibilidades, dado que el legislador suele establecer unos elementos básicos, pero las partes están llamadas a prever el conjunto de derechos y obligaciones y las condiciones bajo las cuales estos operarán, de suerte que son diversas las posibilidades de configuración.

Otro fenómeno es el de configuración de contratos mixtos, los cuales aunque respetan elementos esenciales de diversos tipos de contratos típicos en un solo cuerpo, resultan atípicos en su integralidad.

Los contratos innominados o atípicos, de la forma más cómoda que aprecie el lector, se han desarrollado a mayor velocidad en los últimos veinte años como resultado del ritmo del avance de los negocios y el crecimiento y desarrollo económico de las naciones, de suerte que ante la necesidad y ausencia de contratos tipo para los nuevos esquemas comerciales, fue necesario la estructuración de formas jurídicas acordes con las pautas comerciales, lo que derivó

Milano, 1959, p. 701 y 705. Acerca de las restricciones de la libertad contractual por el principio de *Treu und Glauben* (buena fe), cfr. Haegele & Haegele, *Vorteilhafte etc.*, p. 26.

en contratos innovadores y otro tanto de contratos de adhesión; al respecto la Corte Suprema de Justicia (2007), señaló:

“2. Los avances científicos, industriales y tecnológicos, el notorio y acentuado desarrollo de las comunicaciones, el expansionismo de los mercados y, en general, la globalización de la economía, entre otros factores, más de la llamada ‘posmodernidad’, han determinado el surgimiento de nuevos esquemas y arquitecturas negociales que, en un buen número de veces, in toto, no se ajustan a las formas típicas que, ab antique, consagran y desarrollan las leyes u ordenamientos, dando lugar, por vía de ejemplo, a la utilización de un sinnúmero de contratos complejos, o de convenciones atípicas o de fenómenos como el conocido con el rótulo de ‘conexidad contractual’, sin perjuicio del empleo de diversas denominaciones que expresan simétrica idea vinculatoria (contratos conexos; cadena de contratos; coligados; grupo de contratos; redes contractuales, lato sensu; etc.)

Aunque más adelante se retomará el tema, vale la pena advertir que la utilización de contratos innominados puede llamar la atención del administrador tributario, que preocupado por una posible figura elusiva, considere que tales formas jurídicas pueden resultar abusivas y por ende deben ser objeto de debate. Preocupa que la administración no se encuentre lo suficientemente preparada para abordar semejante tarea, la de invalidar, cabe aclarar, para efectos exclusivamente tributarios las consecuencias de los actos y negocios jurídicos celebrados por los contribuyentes.

No pretende este trabajo cuestionar la conveniencia o no de la facultad entregada por el legislador al administrador tributario, para que en la medida en que se cumplan las circunstancias previstas en los numerales 1 al 3 del párrafo 2º del artículo 869 del estatuto tributario,

emplazó al contribuyente para exigir prueba del propósito de las figuras jurídicas utilizadas; seguramente será tema para otro estudio.

La verdadera preocupación que surge es la de en qué situación queda el contribuyente, que amparado en la garantía constitucional de libertad contractual, estructura figuras que, sin contravenir el orden público y las buenas costumbres y por el simple hecho de ser exóticas, puedan parecerle a la administración tributaria impropias y merezcan a su juicio ser explicadas y demostradas en virtud de la nueva figura de abuso en materia tributaria.

Lo anterior deriva entonces al principio transversal de seguridad jurídica (Corte Constitucional Colombiana, 2009)¹², propio de un estado de derecho; que como lo ha dicho la Corte Constitucional Colombiana este principio supone una garantía de certeza, pero no es un principio autónomo¹³, en este sentido las partes que celebran un contrato y dan publicidad al mismo, entendida ésta de cara a las instituciones que eventualmente ejercen funciones de vigilancia y control, o que están revestidas constitucionalmente para investigar las conductas de las personas, tal como ocurre con la Fiscalía General de la Nación, la Contraloría General de la República y la Procuraduría General de la Nación, presuponen que tales formas jurídicas están

¹² Sentencia C-852 de 2009 M.P.: Humberto Antonio Sierra Porto. “Así, está ausente la explicación de por qué pese a que la norma demandada contempla las condiciones de aplicación de la presunción de aceptación ficta de la factura, se vulnera el principio de seguridad jurídica cuyo contenido esencial es que el Estado de Derecho pretende que los ciudadanos tengan certeza de cuáles son los derechos y obligaciones vigentes en el ordenamiento jurídico. Esto, antes que configurar un argumento de exequibilidad de la norma legal acusada, suscita dudas sobre cómo es que un comerciante que conozca la ley bajo análisis puede verse frente a un sistema jurídico inseguro. Conocer cómo ello puede ser así, es esencial en el presente caso para llegar a una conclusión sobre la conformidad constitucional del contenido bajo estudio”.

¹³ Sentencia T-502 de 2002 M.P.: Eduardo Montealegre Lynett. “3. La seguridad jurídica es un principio central en los ordenamientos jurídicos occidentales. La Corte ha señalado que este principio ostenta rango constitucional y lo ha derivado del preámbulo de la Constitución y de los artículos 1, 2, 4, 5 y 6 de la Carta // La seguridad jurídica es un principio que atraviesa la estructura del Estado de Derecho y abarca varias dimensiones. En términos generales supone una garantía de certeza. Esta garantía acompaña otros principios y derechos en el ordenamiento. La seguridad jurídica no es un principio que pueda esgrimirse autónomamente, sino que se predica de algo. Así, la seguridad jurídica no puede invocarse de manera autónoma para desconocer la jerarquía normativa, en particular frente a la garantía de la efectividad de los derechos constitucionales y humanos de las personas”.

estructuradas dentro del marco jurídico imperante, por lo que ser objeto de cuestionamiento por la administración tributaria genera cierto nivel de inseguridad jurídica.

Por lo anterior, será necesario que la administración tributaria cuente con los recursos humanos y técnicos que permitan a sus funcionarios abordar investigaciones asociadas a la presunta utilización de formas jurídicas abusivas, a fin de establecer que las utilizadas por los contribuyentes realmente puedan amparar prácticas fraudulentas, y no simplemente negocios jurídicos atípicos, y que por desconocimiento o falta de experticia en materia jurídica por parte de los funcionarios, lleven a emplazar al contribuyente, haciendo que éste incurra en cargas que representan altos costos de asesores, ya que, como quedó planteado en la exposición de motivos de la ley 1607 de 2012, en materia de abuso en materia tributaria la carga de la prueba se invierte.

Como se ha venido construyendo, las cláusulas anti abuso en materia tributaria tienen su fundamento jurídico en el fraude a la ley y como propósito atacar la elusión fiscal, que se deriva precisamente del abuso de las formas jurídicas, pero que representan un alto riesgo de vulnerar las garantías constitucionales de libertad negocial y seguridad jurídica. Todos estos elementos son necesarios para abordar el análisis de la conducta que describe el legislador como típica y que debe ser objeto de reproche por parte del administrador tributario; de ahí su importancia para abordar como sucederá a continuación el análisis de la cláusula anti abuso desde la perspectiva de tipicidad de la conducta, siempre de cara a la protección de las garantías constitucionales ya mencionadas.

5. De los contratos atípicos y la presunción de irrazonabilidad económica y/o comercial.

En los capítulos anteriores se hacía una revisión de varios de los elementos que se utilizan para configurar estructuras de elusión fiscal y que dieron origen a la implementación de cláusulas antiabuso en las jurisdicciones que han acogido las recomendaciones de organizaciones como el G-20 y la OCDE.

Cuando se trazó el objetivo y el problema que impulsaban este trabajo, se consideró que la apreciación del administrador tributario, frente a las estructuraciones jurídicas mediante contratos atípicos o poco ortodoxos, pudiera ser vista como una estrategia de elusión fiscal.

Claro, resulta necesario precisar que, no sólo por el hecho de corresponder a algún tipo de contrato atípico como los de cuentas en participación, franquicias, joint venture, entre otros, el administrador lo considerará sospechoso, sino por el hecho de que, bajo la psiquis del fiscalizador de turno, se estime que algunos de estos carecen de razonabilidad en términos económicos y/o comerciales, criterio que es relevante frente a la eventual calificación de la conducta del contribuyente como abuso en materia tributaria.

Aunque los denominados contratos atípicos no son nuevos, sí se resalta que han venido adquiriendo un papel protagónico en los últimos tiempos, en razón a que es cada vez más común que las organizaciones, especialmente las globalizadas, planteen escenarios de negocios bastante complejos, dinámicos, agresivos, visionarios y sofisticados, razón por la cual, las figuras jurídicas tradicionales y típicas no facilitan la estructuración; sin embargo, estas hacen parte, junto con las formas atípicas, del esquema integral jurídico necesario que procura a las corporaciones algún nivel adecuado de seguridad jurídica para sus operaciones.

Solo como propósito meramente didáctico, se rememora lo que en sentencia de Casación del 31 de mayo de 1938¹⁴, de la Honorable Corte Suprema de Justicia, pronunció sobre los contratos atípicos:

Las relaciones convencionales que no encajan dentro de ninguno de los tipos reglamentados de contratos, se aplican por analogía del tipo contractual afín al punto de vista jurídico pertinente, o por los principios generales del derecho de las obligaciones o de los contratos, y, a título complementario, por arbitrio judicial. Bien entendido que esos criterios no han de violentar la voluntad libremente configurada de las partes dentro los amplios límites a ella trazados por el legislador.

La cita anterior, permite ubicar al lector en el espectro jurídico en el que se desenvuelven este tipo de formas contractuales y la complejidad que representa para el operador judicial absolver las controversias que surjan entre las partes, complejidad que no debe pasar por alto el organismo fiscalizador para tomar de forma ligera su valoración, ya que cualquier apreciación subjetiva, prejuiciosa o cargada de una excesiva suspicacia sobre los mismos, por el solo hecho de parecer exóticos y complejos, puede llevar a la administración tributaria a incurrir en señalamientos injustificados hacia el contribuyente, produciendo cargas que no debe soportar el administrado por el simple desconocimiento de estas formas jurídicas por parte de los funcionarios de la administración tributaria y, por consiguiente, originar causa legal por daño antijurídico.

No quiere decir lo anterior, que el administrador tributario no pueda entonces auscultar sobre el contenido y alcance de las formas jurídicas atípicas utilizadas por los contribuyentes, lo que no es viable, es que la entidad considere per se los contratos atípicos como instrumentos de

¹⁴ Gaceta Judicial, XLVII, p. 570.

elusión fiscal. La complejidad de que se trata en las líneas precedentes, no es más que la invitación a realizar un juicio objetivo, alejado de todo prejuicio, con fundamento en el conocimiento de los principios y reglas en materia contractual y de cara a las nuevas realidades del mundo de los negocios y las organizaciones empresariales; inclusive, de organizaciones que aunque no persiguen lucro, requieren para el desarrollo de sus actividades y el cumplimiento de sus misiones, realizar estructuraciones jurídicas complejas.

En un principio las formas contractuales atípicas atraen el interés de la administración tributaria por su condición de complejas y/o exóticas; sin embargo, ya se decía preliminarmente en este trabajo, que éstas además pueden parecer bajo la óptica del administrador de turno, operaciones poco, nada o sustancialmente ajenas a lo razonable de las mismas en términos económicos y/o comerciales; sin embargo, aunque pareciera objetivo el criterio de calificación, lo razonable de una negociación no solo puede medirse en términos de rentabilidad, flujo de caja o posición financiera; sino que existen otra serie de situaciones y circunstancias, no necesariamente económicas o comerciales, que llevan a las partes a celebrar cierto tipo de contratos: puede ser la necesidad estratégica de no perder control del mercado, expandir el radio de acción, mejorar posición de control, en fin, múltiples razones que nada tienen que ver con variables económicas ni comerciales, pero que por este simple hecho, no puede decirse que obedecen a estructuraciones jurídicas para erosionar la base imponible de las transacciones comerciales.

Esta variable de razonabilidad vista en torno a la pregunta ¿cómo se puede decir que uno u otro negocio jurídico es o no razonable en términos económicos y/o comerciales?, resulta ambigua, imprecisa y finalmente inaplicable al momento de la calificar la conducta del contribuyente, dado que en el mundo de los negocios existen variadas formas de analizar el

comportamiento y resultado de las finanzas corporativas, sin que esto conlleve a la calificación a priori de si una operación poco o nada rentable, realmente pueda o no ser un buen o mal negocio; o que la pérdida casi inminente en la celebración de un contrato, pueda valorarse como irrazonable, si con ella, puede lograrse posicionamiento en el mercado, como suele ocurrir con las empresas que recién inician expansión, que suelen arrojar pérdidas económicas; en fin, son muchas las situaciones que el legislador no puede prever para establecer un criterio que califique un negocio jurídico irrazonable en términos económicos y/o comerciales, especialmente cuando no existe un referente normativo que así lo establezca, como se abordará en el siguiente capítulo.

La variable que el suscrito considera irrazonable, conduce a establecer, que la misma es la piedra angular de lo que se denomina y aborda seguidamente como tipicidad indeterminada de la conducta de abuso en materia tributaria.

6. La tipicidad indeterminada del abuso en materia tributaria en el régimen tributario Colombiano.

Hasta aquí se ha podido establecer que la cláusula general antiabuso cumple un propósito jurídico- preventivo contra la elusión fiscal, que la misma requiere prever que los mecanismos jurídicos empleados por el contribuyente para estructurar sus negocios jurídicos, pueden o no suponer un abuso de las formas jurídicas y por lo tanto surge como obligatorio señalar: ¿qué comportamientos pueden orientar al administrador tributario para conducir una investigación que permita establecer si el contribuyente está incurso en una conducta de abuso en materia tributaria?

Lo anterior nos lleva igualmente a establecer que, si nos referimos a conductas de los contribuyentes reprochadas por la administración tributaria, nos referimos a comportamientos reprochables que se ubican dentro de la orbita del derecho administrativo sancionador y, por lo tanto, exigen revisar los principios rectores de la potestad sancionatoria en materia tributaria, la cual a su vez hace parte de esta rama del derecho administrativo.

El jus puniendi del Estado solo puede ser ejercido dentro los límites constitucionales que obligan a la administración a un estricto respeto de los principios y garantías al debido proceso; desde esta perspectiva y como lo señaló la propia Corte Constitucional (Sentencia C-160/98, 1998), “los principios que inspiran el debido proceso, tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas, incluidas las tributarias, aplicación que debe conciliar los intereses generales del Estado y los individuales del administrado. Por tanto, estos principios deben ser analizados en cada caso, a efectos de darles el alcance correspondiente”.

Dentro del alcance del derecho fundamental al debido proceso, y especialmente en lo que respecta a la aplicación del derecho administrativo sancionador, se encuentran los principios que rigen éste, como son los de legalidad, del que se deriva el de tipicidad como igualmente anotó la Corte en la sentencia previamente citada: “el principio de legalidad, propio del estado de derecho y, por ende, aplicable a todo el ordenamiento normativo, donde se haga uso del poder punitivo, impone que, para la aplicación de una sanción, exista un precepto en donde se describa claramente la conducta reprochable (tipicidad)”.

Solo con el propósito de precisar el asunto, se referencia lo que la Corte Constitucional ha descrito como tipicidad dentro del poder punitivo del Estado, en sentencia de C-343 de 2006, señaló:

“Uno de los principios esenciales comprendidos en el artículo 29 de la Constitución Política es el principio de tipicidad, que se manifiesta en la “exigencia de descripción

específica y precisa por la norma creadora de las infracciones y de las sanciones, de las conductas que pueden ser sancionadas y del contenido material de las sanciones que puede imponerse por la comisión de cada conducta, así como la correlación entre unas y otras.

Para que se pueda predicar el cumplimiento del contenido del principio de tipicidad, se habrán de reunir tres elementos, a saber:

(i) Que la conducta sancionable esté descrita de manera específica y precisa, bien porque la misma esté determinada en el mismo cuerpo normativo o sea determinable a partir de la aplicación de otras normas jurídicas;

(ii) Que exista una sanción cuyo contenido material este definido en la ley; (iii) Que exista correlación entre la conducta y la sanción;”

En el transcurso del desarrollo del presente estudio, fue surgiendo la necesidad, no solo de establecer cuáles eran el tipo de contratos atípicos que pudieran resultar ajenos a un criterio de razonabilidad en términos económicos y/o comerciales que a la vista del administrador tributario encajaran en la conducta de abuso en materia tributaria, sino que surgió una dificultad mayor, la de encajar dicho criterio dentro de límites objetivos o claramente definidos por la normatividad vigente. Esta dificultad obligó la revisión del principio de tipicidad en el derecho administrativo sancionador, actividad de la que podemos describir los siguientes aspectos:

La Corte Constitucional (1996), ha dicho que en materia de derecho sancionador es principio esencial el de legalidad, al respecto en sentencia C-597/96 señaló:

12- Uno de los principios esenciales en el derecho sancionador es el de la legalidad, según el cual las conductas sancionables no sólo deben estar descritas en norma previa (tipicidad) sino que, además, deben tener un fundamento legal, por lo cual su definición no puede ser delegada en la autoridad administrativa. Precisamente el actor

considera que varias de las disposiciones acusadas no satisfacen este principio, ya sea por falta de tipicidad de la falta, ya sea por delegar en reglamentos administrativos la definición de algunos elementos esenciales de la conducta. Tal es el cargo esencial del actor contra el artículo 659 del E.T.

Igualmente la Corte Constitucional (2001), sobre la tipicidad en el derecho administrativo sancionador, ha manifestado que no se requiere una descripción de la conducta con el mismo grado de minuciosidad y detalle que se exige en materia penal¹⁵:

“debe recordarse que las conductas o comportamientos que constituyen falta administrativa, no tienen por qué ser descritos con la misma minuciosidad y detalle que se exige en materia penal, permitiendo así una mayor flexibilidad en la adecuación típica. // Es así como en algunas ocasiones los anteriores elementos no se encuentran previstos en el mismo instrumento normativo, sino que se hace necesario consultar el contenido de otras disposiciones para especificar cuál es la conducta ordenada o prohibida o cual es la sanción específica aplicable.”.

Sin embargo, como se observa en el aparte final de la cita, no significa que la conducta no deba ser determinable, o que el aplicador de la sanción a su arbitrio describa y adecue la conducta bajo sus criterios.

Advierte la Corte, que será necesario acudir a otras normas jurídicas que describan, detallen y/o precisen la conducta prohibida o sancionada por el legislador, situación que aporta legalidad a la actuación administrativa, toda vez que el investigado, en aras de afrontar su

¹⁵ Sentencia C- 921 de 2001. M.P.: Jaime Araujo Rentería

proceso, deberá evaluar si su actuar estuvo dentro o fuera de la conducta reprochable, para lo cual requerirá de un referente normativo que le señale sin ningún tipo de duda o ambigüedad, cual fue la acción que desplegó que se encuentra prevista en el ordenamiento jurídico como sujeta a sanción.

De lo anterior se desprende que la tipicidad en el derecho administrativo sancionador puede ser flexible, pero no inexistente ni mucho menos indeterminada, por cuanto atentaría contra la garantía constitucional del debido proceso y el principio de legalidad de la actuación administrativa, al respecto la Corte Constitucional en sentencia C-713 de 2012 destacó:

“4.3.1. El artículo 29 constitucional dispone que el debido proceso “se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas”, constituyéndose en la regulación jurídica previa que limita los poderes del Estado y garantiza la protección de los derechos de los administrados, de manera que ninguna de las actuaciones de la autoridad pública dependa de su propio arbitrio, sino se encuentre sometida a los procedimientos establecidos en la ley. Por su parte, el inciso 2 del artículo 29 de la Constitución Política, prescribe que “nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio”, todo ello, con el fin de garantizar el debido proceso, dentro del cual se reconoce como pilar fundamental el principio de legalidad.

4.3.2. Esta Corporación ha señalado que el principio de legalidad exige: “(i) que el señalamiento de la sanción sea hecho directamente por el legislador; (ii) que éste señalamiento sea previo al momento de comisión del ilícito y también al acto que determina la imposición de la sanción; (iii) que la sanción se determine no solo previamente, sino también plenamente, es decir que sea determinada y no determinable” y tiene como finalidad proteger la libertad individual, controlar la arbitrariedad judicial,

asegurar la igualdad de todas las personas ante el poder punitivo estatal y en su materialización participan, los principios de reserva de ley y de tipicidad.

4.3.2.1. El primero de ellos exige que sea el Legislador, como autoridad de representación popular, el facultado para producir normas de carácter sancionador. Sobre este principio de reserva de ley, la Corte ha señalado que de acuerdo con nuestro ordenamiento constitucional, sólo el Legislador puede establecer, con carácter previo, la infracción y las sanciones a que se hacen acreedores quienes incurran en ellas.

4.3.2.2. Por su parte, el principio de tipicidad se concreta a través de la descripción completa, clara e inequívoca del precepto - la orden de observar un determinado comportamiento, es decir de no realizar algo o de cumplir determinada acción - y de la sanción - la consecuencia jurídica que debe seguir a la infracción del precepto -y busca que la descripción que haga el legislador sea de tal claridad que permita que sus destinatarios conozcan exactamente las conductas reprochables, evitando de esta forma que la decisión sobre la consecuencia jurídica de su infracción, pueda ser subjetiva o arbitraria.”

Sin tipicidad previamente descrita por el legislador, bien sea de forma directa en la ley que establece la sanción, o mediante la remisión normativa a efectos de establecer la determinación clara e inequívoca de la conducta, además de lo ya manifestado respecto de la ilegalidad de la actuación administrativa y la falta al debido proceso, estaríamos frente al absoluto abuso de poder de la administración y peor aún, a merced del funcionario de turno, quien a sabiendas que no existe norma que describa sin ambages la conducta sancionable, hará uso de sus dotes y habilidades creativas y narrativas, para describir a su acomodo la conducta que pretende castigar.

En particular sobre la tipicidad en materia tributaria, son varias las normas incorporadas en el estatuto tributario nacional Decreto Extraordinario 624 de 1989, que describen un número

importante de conductas que el legislador ha tenido a bien cuestionar y sancionar cuando el contribuyente o responsable de los tributos del orden nacional incumple con las obligaciones formales y/o sustanciales a su cargo.

Se destacan entre otras conductas sujetas a sanción tributaria las siguientes:

- Sanción por no declarar
- Sanción por presentar de forma extemporánea la declaración tributaria
- Sanción por no facturar
- Sanción por no enviar información
- Sanción por corrección aritmética
- Sanción por expedir factura sin requisitos

Las conductas anteriormente indicadas con la simple acción podría decirse que puede determinarse la conducta objeto de sanción; sin embargo, dentro del ordenamiento jurídico tributario, el legislador describió la conducta objeto de reproche, a continuación unos ejemplos:

“Art. 641. Extemporaneidad en la presentación.

Las personas o entidades obligadas a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea,.....” (Subrayado fuera de texto).

O bien esta otra;

“Art. 667. Sanción por no expedir certificados.

Los agentes retenedores que, dentro del plazo establecido por el Gobierno Nacional, no cumplan con la obligación de expedir los certificados de retención en la fuente,...” (Subrayado fuera de texto).

Las conductas anteriores presentan una descripción clara, completa y precisa; de otro lado, y solo a manera de ejemplo, citaré dos conductas altamente reprochables que para su

aplicación requieren de complemento jurídico, que precisamente no se halla inserto en el mismo marco jurídico que sanciona, sino que hace parte de otros regímenes, como son el que reglamentan la contabilidad financiera y de aseguramiento de la información, ley 1314 de 2009 y la que reglamenta el ejercicio de la Contaduría Pública en Colombia ley 43 de 1990.

- Sanción por irregularidades en la Contabilidad
- Por violar las normas que rigen la profesión

Estas sanciones se encuentran previstas en los artículos 654, 655 y 659 del estatuto tributario:

“Art. 654. Hechos irregulares en la contabilidad.

Habrá lugar a aplicar sanción por libros de contabilidad, en los siguientes casos:

- a. No llevar libros de contabilidad si hubiere obligación de llevarlos.
- b. No tener registrados los libros principales de contabilidad, si hubiere obligación de registrarlos.
- c. No exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren.
- d. Llevar doble contabilidad.
- e. No llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones.
- f. Cuando entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros, y el último día del mes anterior a aquél en el cual se solicita su exhibición, existan más de cuatro (4) meses de atraso”.

“Art. 655. Sanción por irregularidades en la contabilidad.

Sin perjuicio del rechazo de los costos, deducciones, impuestos descontables, exenciones, descuentos tributarios y demás conceptos que carezcan de soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, la

sanción por libros de contabilidad será del medio por ciento (0.5%) del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición, sin exceder de 20.000 UVT.

Cuando la sanción a que se refiere el presente artículo, se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado del acta de visita a la persona o entidad a sancionar, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

PAR. No se podrá imponer más de una sanción pecuniaria por libros de contabilidad en un mismo año calendario, ni más de una sanción respecto de un mismo año gravable”.

“Art. 659. Sanción por violar las normas que rigen la profesión.

Los Contadores Públicos, Auditores o Revisores Fiscales que lleven o aconsejen llevar contabilidades, elaboren estados financieros o expidan certificaciones que no reflejen la realidad económica de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, que no coincidan con los asientos registrados en los libros, o emitan dictámenes u opiniones sin sujeción a las normas de auditoría generalmente aceptadas, que sirvan de base para la elaboración de declaraciones tributarias, o para soportar actuaciones ante la Administración Tributaria, incurrirán en los términos de la Ley 43 de 1990, en las sanciones de multa, suspensión o cancelación de su inscripción profesional de acuerdo con la gravedad de la falta.

En iguales sanciones incurrirán si no suministran a la Administración Tributaria oportunamente las informaciones o pruebas que les sean solicitadas.

Las sanciones previstas en este artículo, serán impuestas por la Junta Central de Contadores. El Director de Impuestos Nacionales o su delegado - quien deberá ser contador público - hará parte de la misma en adición a los actuales miembros”.

Como se observa, la conducta señalada como contabilidad irregular y afrenta al ejercicio de la profesión de Contador Público, no se encuentra descrita en las proposiciones normativas; ni dentro del régimen legal tributario existen definiciones de contabilidad, libros de contabilidad, ni mucho menos de las normas de ética del Contador Público; sin embargo, la remisión normativa tácita planteada en el mismo, permitirá que a través de las normas que en Colombia regulan la contabilidad y la Contaduría Pública, se pueda establecer el alcance de la conducta objeto de sanción.

En este caso, el legislador se aseguró de prescribir unos mínimos para determinar la conducta a fin de que el investigado contara con las garantías mínimas para ejercer su derecho de contradicción. Veremos más adelante que, en el caso particular que ocupa este estudio, tal previsión legal no fue tenida en cuenta y por lo tanto hará inaplicable la sanción por abuso en materia tributaria prevista en el artículo 869 del estatuto tributario a partir de la circunstancia descrita en el numeral 1 del párrafo 2°.

Es importante resaltar que los tipos en blanco o indeterminados han sido objeto de debate constitucional y al respecto la Corte Constitucional (2011), ha señalado su definición:

“como aquel en que el supuesto de hecho se encuentra desarrollado total o parcialmente por una norma de carácter extrapenal” y las condiciones para que la remisión normativa opere en la complementación del tipo: i) que la remisión sea precisa; ii) que la norma a la cual se remite exista al momento de conformación del tipo penal; iii) que la norma de complemento sea de conocimiento público y, iv) que preserve los principios y valores constitucionales.”¹⁶

¹⁶ Sentencia 442 de 2011.

También ha señalado la Corte Constitucional (1993)¹⁷, que los tipos en blanco o indeterminados no se encuentran proscritos del ordenamiento jurídico dentro del ejercicio del ius puniendi estatal; sin embargo, ha dejado claro que en estos casos, la descripción incompleta es “constitucionalmente válida”¹⁸, siempre que el legislador realice la remisión normativa que permita al aplicador jurídico determinar inequívocamente el alcance de la conducta sancionable y la sanción correspondiente.

Un elemento más relevante, que el tipo de contratos atípicos, resultó del análisis de la conducta reprochable como abuso en materia tributaria, la de tipicidad indeterminada, de suerte que en el próximo capítulo en el que se abordará la norma que dio origen a la conducta sancionable por abuso en materia tributaria, se dará mayor énfasis en la discusión de este componente del tipo sancionatorio, sin que ello implique un abandono a la idea original de que el administrador tributario presenta una dificultad frente al análisis de los denominados contratos atípicos, sino que, aunque pudiera afrontarlos, una de los criterios para calificarlos no permitiría a la autoridad administrativa arribar a la conclusión que es o no razonable en términos económicos y/o comerciales.

¹⁷ Sentencias C-127 de 1993 y C-599 de 1999. M.P.: Alejandro Martínez Caballero.

¹⁸ Sentencia C-404 de 2001, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra

7. Análisis Jurídico de la Cláusula anti abuso Incorporada en la Ley 1607 de 2012

Modificada por la Ley 1819 de 2016.

El presente trabajo persigue establecer que el uso de contratos atípicos por parte del contribuyente para la estructuración de sus operaciones, puede generar un grado de sospecha en la administración tributaria de que estos fueron utilizados como instrumento de elusión fiscal y, por lo tanto, deben ser objeto de investigación por la presunta comisión de la conducta de abuso en materia tributaria; sin embargo, como ya se mencionó en el artículo anterior, durante el desarrollo de este trabajo, se pudo establecer que, además de la dificultad que entrañan la interpretación y análisis de los denominados contratos atípicos a la luz de la conducta de abuso en materia tributaria, surgió un elemento aún más relevante, el de que la norma que crea esta conducta, señaló que existen elementos que evidenciarían que la forma jurídica es artificiosa y por lo tanto abusiva; uno de estos criterios es que el contrato no fuese razonable en términos económicos o comerciales, lo que implica para el fiscalizador calificar la conducta, y para ello debe tomar un referente normativo que establezca los límites de lo que es o no razonable en estos términos, situación que nos lleva a inferir que tal criterio resulta inaplicable por incurrir en una tipicidad indeterminada e indeterminable.

Por lo anterior, al realizar el análisis de la norma que incorporó en el régimen tributario colombiano la conducta de abuso en materia tributaria, enfocaremos el análisis a establecer que la sanción prevista en el artículo 869 del estatuto tributario, descrita por el legislador, es inaplicable por el criterio de carencia de razonabilidad económica y comercial, por cuanto carece del ingrediente normativo de tipo, que impide valorar la conducta sancionable desplegada por el contribuyente y/o responsable del tributo.

La indeterminación del tipo sancionable por el criterio de ausencia de razonabilidad del acto o negocio jurídico en términos económicos o comerciales, conlleva a la inaplicación de la sanción por abuso en materia tributaria; y de igual forma, tal indeterminación del tipo sancionatorio atenta contra el principio de legalidad aplicable en materia de sanciones y las garantías constitucionales de libertad contractual prevista en el artículo 333 de la carta y la de presunción de inocencia y buena fe.

La norma en comento señala:

“ARTICULO 869. ABUSO EN MATERIA TRIBUTARIA. <Artículo modificado por el artículo 300 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> La Administración Tributaria podrá recaracterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos.

Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.

PARÁGRAFO 1o. Se entiende por recaracterizar o reconfigurar, la potestad con que cuenta la Administración Tributaria para determinar la verdadera naturaleza, forma o particularidades de una operación o serie de operaciones, distinta a la que el obligado tributario pretende presentar, y que conlleva a diferentes consecuencias tributarias.

PARÁGRAFO 2o. Se entenderá que un acto o negocio jurídico es artificioso y por tanto carece de propósito económico y/o comercial, cuando se evidencie, entre otras circunstancias, que:

1. El acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable.

2. El acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario.

3. La celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes.

PARÁGRAFO 3o. Se entiende por provecho tributario la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias”.

Las circunstancias descritas en los numerales 2 y 3, no revisten a mi juicio un debate, por cuanto las mismas incorporan los elementos mínimos para tipificar el fraude a la ley tributaria; sin embargo, es la calificación de acto o negocio jurídico artificioso irrazonable en términos económicos y/o comerciales lo que ha llamado la atención en el presente estudio y por ello este se centra en el análisis de las características que encierran la conducta, por cuanto a mi juicio carecen del elemento que permita al investigador fiscal calificar de **IRRAZONABLE** el acto o negocio jurídico desde la perspectiva económica y/o comercial.

Cuando el legislador aprobó la presunción de abuso en materia tributaria consistente en el negocio jurídico que se ejecuta de manera que en términos económicos y/o comerciales resulta irrazonable, puso en riesgo garantías constitucionales como la libertad contractual y la presunción de buena fe, propias del ámbito de los negocios y que en últimas resultan ser los pilares mínimos acordados por las partes en cualquier actividad económica.

Dado que el abuso en materia tributaria es una conducta sancionable por el ordenamiento jurídico tributario, y como quiera que la misma se circunscribe al ámbito del derecho administrativo sancionatorio, resulta necesario establecer si la conducta típica se encuentra claramente determinada, o puede ser determinable como lo exige el alto tribunal constitucional para los casos de tipos en blanco, indeterminados o abiertos.

Señaló el legislador, que “el acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable”; la conducta sancionable estaría descrita de la siguiente forma:

Ejecutar negocios jurídicos artificiosos, irrazonables económicos y/o comercialmente que aminoran las cargas tributarias.

Dado que se trata de una conducta sometida a sanción, será necesario estudiar el alcance de cada uno de los elementos configuradores del tipo sancionable.

Elemento subjetivo

Dolo. El inciso segundo del artículo 869 del estatuto tributario nacional, establece que una operación, o una serie de estas, constituyen abuso en materia tributaria cuando al involucrar actos o negocios jurídicos artificiosos se pretenda como fin obtener provecho tributario.

De suerte que la intención del contribuyente o responsable debe materializarse en una eliminación del hecho generador o en la disminución sustancial de las cargas tributarias, lo que comúnmente se conoce como aminoramiento tributario, de lo contrario no podría manifestarse que existió dolo y ello impediría sancionar la conducta, una especie de atipicidad.

Prevé la citada proposición normativa, que corresponde al emplazado probar que el o los actos o negocios jurídicos no perseguían el aminoramiento, es decir, se invierte la carga de la prueba; bastará entonces, con que el investigado pruebe que con la figura jurídica no se logró el presunto aminoramiento, para que quede desvirtuado el dolo.

Elemento objetivo de tipo

Referida a la conducta desplegada por el sujeto activo y que la ley prevé sancionar en caso de infracción.

La conducta requiere que sea descrita de forma clara e inequívoca, de suerte que el fallador pueda establecer más allá de toda duda, que el sujeto ha incurrido en la conducta y debe ser objeto de reproche.

En nuestro caso, la conducta descrita en el numeral 1 del párrafo 2 del artículo 869 del estatuto tributario, corresponde a un tipo sancionable compuesto, ya que describe una conducta asociada a la ejecución de actos o negocios jurídicos; y otra a que dicha conducta sea calificada como de irrazonable en términos económicos y/o comerciales.

Elemento normativo de tipo

En el caso expuesto, la descripción de acto o negocio jurídico requiere un ingrediente normativo de tipo, pero no representa complejidad, por cuanto es claro que los mismos pueden ser determinables de acuerdo al tipo de acto o negocio jurídico que se haya celebrado, esto es, pueden ser de índole civil, comercial, laboral, financiero, etc; todos estos regulados en innumerables leyes; sobre la calificación de irrazonabilidad, dado que el legislador no estableció los parámetros para calificarla, se requiere de otro ingrediente normativo de tipo; este resulta

insuperable, por cuanto no existe en el ordenamiento jurídico Colombiano, una definición de lo que se entiende por razonable en termino económicos y comerciales de las operaciones que se ejecutan al amparo de un acto o negocio jurídico.

Frente a los tipos en blanco dentro del derecho administrativo sancionatorio, la Corte Constitucional ha venido sosteniendo que estos guardan diferencias sustanciales con otras modalidades del ejercicio del ius puniendi estatal y por lo tanto los principios de legalidad y tipicidad se ven flexibilizados en esta área del derecho, sin que ello implique la habilitación de la posición arbitraria de la administración en la imposición de sanciones por cuanto la flexibilización no es extrema y el legislador deberá establecer unos mínimos de la conducta sancionable, al respecto en su Sentencia C-406 de 2004., dijo:

“(…) guarda coherencia con los fines constitucionales de esta actividad sancionatoria administrativa, que las hipótesis fácticas establecidas en la ley permitan un grado de movilidad a la administración, de forma tal que ésta pueda cumplir eficaz y eficientemente con las obligaciones impuestas por la Carta. Sin embargo, debe precisarse que la flexibilidad del principio de legalidad no puede tener un carácter extremo, al punto que se permita la arbitrariedad de la administración en la imposición de las sanciones o las penas. Por el contrario, en el derecho administrativo sancionador el principio de legalidad exige que directamente el legislador establezca, como mínimo, los elementos básicos de la conducta típica que será sancionada, las remisiones normativas precisas cuando haya previsto un tipo en blanco o los criterios por medio de los cuales se pueda determinar con claridad la conducta, al igual que exige que en la ley se establezca también la sanción que será impuesta o, igualmente, los criterios para determinarla con claridad”.

Se ha venido sosteniendo que calificar de IRRAZONABLE el negocio jurídico requerirá que se establezca el alcance del mismo, de lo contrario los criterios para su valoración por parte del investigador, resultarán muy amplios, ambiguos y eventualmente arbitrarios, y atentarán contra el principio de legalidad y tipicidad que deben regir las normas en materia del ius puniendi del estado.

Dado que se trata de una conducta sancionable, para que la administración tributaria pueda tan solo proferir el emplazamiento especial de que habla el inciso primero del artículo 869-1 del estatuto tributario, deberá sustentar los criterios con los que calificó de IRRAZONABLE en términos económicos y/o comerciales el acto o negocio jurídico, por cuanto exige la misma norma en su párrafo 1° que el funcionario debe motivar la actuación.

Podemos decir que para la adecuación típica de la conducta de abuso en materia tributaria respecto de la circunstancia descrita en el numeral 1 del párrafo 2 del artículo 869 ET, se requiere que el funcionario de la administración tributaria establezca dos cosas:

1. Que existe un acto o negocio jurídico que se ejecuta en términos que económica y/o comercialmente no son razonables ; y
2. Que el resultado del acto o negocio jurídico artificioso conduce a una aminoración tributaria.

Nótese que frente a esta circunstancia, el investigador debe establecer que el acto o negocio jurídico es irrazonable desde la perspectiva económica y/o comercial; esto supone, que el legislador planteó lo que se conoce como tipo sancionable en blanco o abierto, el cual requiere de un complemento normativo para su calificación.

La valoración del fallador tendiente a establecer la condición de irrazonable del acto o negocio jurídico requerirá de un referente objetivo, un referente que describa lo que debe entenderse por irracional en términos económicos y/o comerciales.

No se objeta que el legislador quiera tachar como irregular que los sujetos tributarios incurran en abuso de las formas jurídicas con el propósito de generar beneficios tributarios que no le corresponden, se reprocha el hecho de que el legislador pretenda establecer como evidencia de abuso en materia tributaria, la ejecución de actos o negocios jurídicos que a la vista del funcionario de turno le parezcan irrazonables.

La calificación de irrazonable tiene como horizonte lo económico y lo comercial, lo que implica que el funcionario debe ser un experto en temas de economía y negocios comerciales; y a su vez subsumir el acto o negocio jurídico a la norma o normas que definen lo que puede entenderse como irrazonable en términos económicos y/o comerciales.

Elementos estructurales de la imputación

El sujeto activo de la conducta sin duda alguna es el sujeto pasivo del impuesto afectado, es decir, el contribuyente en los casos de impuestos directos o responsable en los de impuestos indirectos.

La conducta sancionable descrita en el tipo sancionable, es la ejecución de negocio jurídico artificioso.

El bien jurídico se encuentra representado por los recursos del sistema tributario nacional, de deben ser protegidos respecto de la liquidación y recaudo de los tributos.

8. Conclusiones

Los instrumentos de lucha contra la elusión y la evasión fiscal no solo son necesarios y urgentes, sino que deben ser efectivos; la configuración de instrumentos jurídicos como el abuso en materia tributaria pueden contribuir exponencialmente al logro de un sistema tributario nacional que realmente cumpla con los principios constitucionales de equidad, eficiencia y progresividad (Constitución Política de Colombia: artículo 363, 1991), y con ello, evitar que los contribuyentes continúen excusándose de su deber como ciudadanos, de contribuir a la financiación del Estado, bajo los conceptos de justicia y equidad (Constitución Política de Colombia: artículo 363, 1991).

Se subrayó efectivos con el propósito de llamar la atención en lo que he denominado falla del tipo sancionatorio por tipicidad indeterminada o indeterminable de la conducta de abuso en materia tributaria, ya que sí la conducta es atípica, entonces no podrá darse la sanción prevista, conclusión a la que arribé luego de abordar el análisis del problema que suscita utilizar contratos atípicos por parte del contribuyente y de cara a eventuales procesos de fiscalización por parte de la administración tributaria; el problema planteaba la dificultad que encierra la complejidad en sí, de varios de los contratos atípicos como las cuentas en participación, los joint venture, franquicias, entre otros; complejidad que puede generar en el administrador tributario un nivel de sospecha a partir de la incorporación de la cláusula general antiabuso en el régimen tributario colombiano, específicamente aplicable en materia del impuesto de renta.

La cláusula antiabuso comentada, estableció tres criterios que orientarían la labor del funcionario de turno de la administración tributaria para emplazar al contribuyente por presuntamente incurrir en abuso en materia tributaria, uno de estos criterios apunta a establecer que el acto o negocio jurídico no es razonable en términos económicos y/o comerciales, de suerte

que, si bien es cierto que la previsión normativa no señala específicamente a los contratos atípicos, son estos los más expuestos a ser examinados con mayor frecuencia, dada su complejidad y estructuración exótica; de ahí que inicialmente se estudiaran los elementos que autorizan la libertad negocial y la seguridad jurídica. El análisis de estos elementos permitió ver un elemento aún más importante: que la calificación del contrato, bien sea típico o atípico, se encontrara dentro del canon de razonabilidad en términos económicos y/o comerciales, es realmente este último aspecto, lo que consideré relevante, por cuanto la administración tributaria requiere de un referente normativo que defina lo que es o no un contrato que resulte razonable en términos económicos y/o comerciales; referente normativo que bien puede darse al interior del mismo régimen tributario o mediante remisión normativa; sin embargo, no existe dentro del estatuto tributario proposición que defina, señale o caracterice cuándo un negocio es razonable económica y/o comercialmente. Existen normas tributarias específicas que establecen presunciones legales de valor mínimo o máximo, como ocurre con el artículo 90 del estatuto tributario, que establece una presunción en el valor de la enajenación de activos fijos del contribuyente, o el artículo 66-1 que señala la presunción del costo de la mano de obra en el cultivo del café; sin embargo, esto no quiere decir que sea razonable o no en términos económicos y/o comerciales, sino que, el contribuyente se encuentra limitado para tomar valores por fuera de estos límites, a no ser, que al enfrentarse al escrutinio de la administración tributaria allegue pruebas que controviertan tal presunción legal.

Tampoco existe un referente normativo por fuera del régimen tributario, que defina lo que es o no razonable en términos económicos y/o comerciales desde la perspectiva de los actos o negocios jurídicos; se explicó cómo en materia financiera y económica, no necesariamente un negocio es razonable financieramente, porque este puede estar motivado por razones muy

distintas a un lucro o posición comercial.

Lo anterior llevó a cuestionar la aplicación de la cláusula antiabuso cuando el administrador tributario alegara la causal de irrazonabilidad económica y/o comercial, por cuanto en el derecho sancionador, se requiere un estricto respeto de los principios que rigen esta rama del derecho, entre los que se encuentran el de tipicidad, principio que exige que la conducta se encuentre previa y claramente descrita para que pueda ser objeto de calificación y consecuentemente de reproche; situación que se pudo demostrar, por lo que se puede concluir que, a no ser que el legislador señale con claridad qué se entiende por acto o negocio jurídico razonable en términos económicos y/o comerciales, no le será posible a la administrador tributaria imputarle la conducta de abuso en materia tributaria por el uso de formas jurídicas contrarias a la razonabilidad en términos económicos y/o comerciales.

Referencias Bibliográficas

- Amorós, N. (1965). *La Elusión y La Evasión Tributaria*. Citado por Rogel Cespedes, B. (2008). "La elusión tributaria y la teoría de del abuso del derecho y el fraude a la ley en el derecho tributario Chileno, Universidad Austral de Chile, Memoria de prueba, Valdivia - Chile. Madrid, España: Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública.
- Cahn, P., & Wells, S. (Diciembre de 2009). *La Elusión Fiscal en Colombia* . Recuperado el 2018, de Universidad de los Andes. Facultad de Derecho. Revista de Derecho Privado 42: <http://www.redalyc.org/pdf/3600/360033191010.pdf>
- Comunidad Europea (UE). (24 de Diciembre de 2012). *Versión Consolidada del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea* . Recuperado el 2018, de Diario Oficial de las Comunidades Europeas: https://www.boe.es/legislacion/enlaces/documentos/ue/Trat_EC_consol.pdf
- Congreso de ala República de Colombia. (29 de Diciembre de 2016). *Ley 1819: "Por medio del cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha para la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones"*. Recuperado el 2018, de <http://es.presidencia.gov.co/normativa/normativa/LEY%201819%20DEL%2029%20DE%20DICIEMBRE%20DE%202016.pdf>
- Corte Constitucional Colombiana. (30 de Marzo de 1993). *Sentencia No. C-127/93. M.P. Alejandro Martínez Caballero*. Recuperado el 2018, de Corte Constitucional: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-127-93.htm>

Corte Constitucional Colombiana. (06 de Noviembre de 1996). *Sentencia C-597/96. Expediente D-1229. M. P. Alejandro Martínez Caballero*. Recuperado el 2018, de Corte Constitucional: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1996/c-597-96.htm>

Corte Constitucional Colombiana. (29 de Abril de 1998). *Sentencia C-160/98. Expediente D-1841. M.P. Carmenza Isaza de Gómez*. Recuperado el 2018, de Corte Constitucional: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/C-160-98.htm>

Corte Constitucional Colombiana. (29 de Agosto de 2001). *Sentencia C- 921. M.P. Jaime Araujo Rentería*. Recuperado el 2018, de Corte Constitucional: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/C-921-01.htm>

Corte Constitucional Colombiana. (19 de Diciembre de 2001). *Sentencia C-404. M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra*. Recuperado el 2018, de Corte Constitucional : <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2001/C-404-01.htm>

Corte Constitucional Colombiana. (27 de Junio de 2002). *Sentencia T-502/02. M.T. Eduardo Montealegre Lynett*. Recuperado el 2018, de Corte Constitucional: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2002/T-502-02.htm>

Corte Constitucional Colombiana. (25 de Noviembre de 2009). *Sentencia C-852/09. M.P. Humberto Antonio Sierra Porto*. Recuperado el 2018, de Corte Constitucional : <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2009/C-852-09.htm>

Corte Constitucional República de Colombia. (21 de Enero de 1993). *Sentencia C-015/93. M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz*. Recuperado el 2018, de Corte Constitucional: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1993/C-015-93.htm>

- Corte Suprema de Justicia - Sala de Casación Civil. (25 de Septiembre de 2007). *Sentencia n° 11001-31-03-027-2000-00528-01*. M.P. Carlos Ignacio Jaramillo Jaramillo. Recuperado el 2018, de Vlex Colombia: <https://corte-suprema-justicia.vlex.com.co/vid/410740938>
- Díaz, V. O. (1999). *Criminalización de las infracciones tributarias*. Citado por Rogel Céspedes, B. “La elusión tributaria y la teoría de del abuso del derecho y el fraude a la ley en el derecho tributario Chileno, Universidad Austral de Chile, Memoria de prueba, Valdivia - C. Buenos Aires: De Palma. Obtenido de Buenos Aires: De Palma.
- García Vizcaíno, C. (1996). *Derecho Tributario, tomo I*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (1993). *Derecho Financiero. Tomo II (Vol. 2)*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Depalma.
- Hinestrosa, F. (2014). *Función, límites y cargas de la autonomía privada*. Bogotá: Estudios de Derecho Privado, Universidad Externado de Colombia.
- Jarach, D. (1971). *EL hecho imponible*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Abeledo Perrot.
- Jefatura del Estado - BOE. (17 de Diciembre de 2003). *Ley 58: Ley General Tributaria*. Recuperado el 2018, de Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado : <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>
- José, L. (1952). *Metodología aplicativa de derecho tributario*. Madrid: Revista de Derecho Privado. Citado por Checa González, C. (1966). “El fraude de ley tributaria”, en AA. VV.: La reforma a la ley general tributaria, Lex Nova, Valladolid, pp. 96-97.
- Lalanne, G. (2006). *Economía de opción y fraude de ley en el derecho tributario*”. Citado por Palao Taboada, C. (2009). *Fraude a la ley tributaria*. Revista Española de Derecho

Financiero y Hacienda Pública, No. 63. . Madrid, España: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 44.

Lalanne, G. A. (Buenos Aires de 2005). *Economía de opción y fraude de ley en el derecho tributario. Citado por Cfr. Zannoni, E.: Código civil y leyes complementarias, págs.. 428 y 429.* Recuperado el 2018, de Instituto Peruano de Derecho Tributario: http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev44_GAL.pdf

Ministerio de Hacienda de Chile. (01 de Diciembre de 2017). *Decreto Ley 830: Código Tributario.* Recuperado el 2018, de Biblioteca del Congreso Nacional de Chile: file:///C:/Users/PC%202/Downloads/DL-830_31-DIC-1974.pdf

Ministero de Hacienda de Chile. (29 de Septiembre de 2014). *Ley 20780: "Reforma Tributaria que modifca el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario".* Recuperado el 2018, de Biblioteca del Congreso Nacional de Chile: [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/959352BB7948B3D10525815B0061B628/\\$FILE/3_LEY_20780_29_SEP_2014.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/959352BB7948B3D10525815B0061B628/$FILE/3_LEY_20780_29_SEP_2014.pdf)

OECD iLibrary. (20 de Septiembre de 2012). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio: versión abreviada.* Recuperado el 2018, de OECD: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OECD). (Julio de 2018). *Acerca del marco inclusivo en BEPS.* Recuperado el 2018, de OECD: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm>

Presidente de la República del Perú. (22 de Junio de 2013). *Decreto Supremo N° 133-2013-EF: Texto Único Ordenado del Código Tributario.* Recuperado el 2018, de Osterling

Abogados:

http://www.osterlingfirm.com/Documentos/cdi/Formatos_new/NORMAS_REGISTRAL/ES/DECRETOS_SUPREMOS/Decreto_Supremo_133-2013-EF.pdf

Rivas, N. (2000). *Planificación Tributaria*. Citado por Rogel Cespedes, B. (2008). “*La elusión tributaria y la teoría de del abuso del derecho y el fraude a la ley en el derecho tributario Chileno*. Universidad Austral de Chile. Santiago, 2000: Editorial Magril limitada.

Rogel, B. J. (2008). *La elusión tributaria y la teoría de del abuso del derecho y el fraude a la ley en el derecho tributario Chileno*. Recuperado el 2018, de Universidad Autral de Chile. Escuela de Derecho. Memoria de Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Valdivia - Chile: <http://cybertesis.uach.cl/tesis/uach/2008/fjr721e/doc/fjr721e.pdf>

Rosembuj, T. (1999). *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario* (2da ed.). Madrid, España: Marcial Pons Librero.

Senado de la República de Argentina. (13 de Julio de 1998). *Decreto 821: "Procedimiento Fiscales - Apruébase el texto ordenado de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones"*. Recuperado el 2018, de Universidad Notarial Argentina Virtual: http://www.unav.edu.ar/campus/biblioteca/legislacion/tributario/leyes_nacionales/ley11683.pdf

Sierra Mejía, H. (1988). *El Derecho y el Revés del Impuesto*. Medellín, Colombia: Señal Editora.

Tarsitano, A. (2000). *El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del fisco*. Madrid: Ediciones de la Universidad Católica de Argentina (Director R. ASOREY) Protección constitucional de los contribuyentes.

Tribunal de Justicia (Gran Sala). (12 de Septiembre de 2006). *Sentencia C-196/04*. Recuperado el 2018, de Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

<http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30d828b60770a7a54a0a8932a9aaa4c63a6e.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxyPaxz0?text=&docid=63874&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1149465>

Vergara Hernández, S. (2006). *Teoría general de la planificación tributaria y estudios de casos*.

Santiago: En Planificación Tributaria & Tributación I.

Villegas, H. (2000). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Buenos Aires,

Argentina: Ediciones Depalma.

Villegas, H. B. (1993). *Régimen penal tributario Argentino*. Buenos Aires, Argentina,: Editorial

Depalma.

Wilhelm Kruse, H. (2001). *El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión en el “tratado de*

Derecho Tributario”. Bogotá D.C.: Themis S.A.