

José Manuel Castro Arango  
Laura Sanint Ruiz  
Editores

# Desafíos de la planificación fiscal frente a las normas antiabuso

**sDTI** Serie de  
Derecho Tributario  
Internacional

Universidad  
**Externado**  
de Colombia

José Manuel Castro Arango  
Laura Sanint Ruiz  
Editores

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

Universidad Externado de Colombia

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

344 páginas : ilustraciones, gráficos ; 24 cm.

Incluye referencias bibliográficas.

ISBN: 9789587905441

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

344.3 SCDD 15

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

ISBN 978-958-790-544-1

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

© 2021, UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA

Calle 12 n.º 1-17 este, Bogotá

Teléfono (57-1) 342 0288

publicaciones@uexternado.edu.co

www.uexternado.edu.co

Primera edición: diciembre de 2020

Diseño de cubierta: Departamento de Publicaciones

Corrección de estilo: Óscar Torres Angarita

Composición: Precolombi EU, David Reyes

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

Tiraje de 1 a 1.000 ejemplares

Impreso en Colombia

*Printed in Colombia*

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

# LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO EN LA TRIBUTACIÓN TERRITORIAL EN COLOMBIA. APROXIMACIONES TEÓRICAS

EDUARDO ANDRÉS CUBIDES DURÁN\*

SUMARIO: Introducción. I. Poder tributario de los entes territoriales en Colombia. A. Resumen de la relación jurídico-tributaria. B. Relación jurídico-tributaria y poder tributario territorial. II. Aplicación de las normas antiabuso a los tributos territoriales en Colombia. III. Eficacia de las normas antiabuso en la tributación territorial en Colombia. A. El caso de Bogotá D. C. B. Operatividad de las cláusulas antiabuso en los tributos territoriales. C. La utilidad de las cláusulas antiabuso a escala territorial. Conclusiones. Bibliografía.

---

\* Abogado de la Universidad Externado de Colombia. Especialista y magíster en Derecho del Estado con énfasis en Derecho Tributario de la misma casa de estudios. Se desempeña como docente en los programas de pregrado, posgrado y extensión del Departamento de Derecho Fiscal. Consultor y asesor jurídico de diferentes empresas relacionadas con el transporte, construcción, salud, y comercio en general.

## RESUMEN

Las entidades territoriales en Colombia tienen un régimen tributario con ciertas particularidades, pues desde la Constitución Política se regula que no pueden crear tributos *ex novo*, aunque pueden establecer las exacciones territoriales que se encuentran creadas en una ley de orden nacional; adicionalmente, deben aplicar el procedimiento tributario territorial establecido para los tributos de carácter nacional, esto por disposiciones de orden legal.

Por otro lado, para algunas entidades territoriales, las de un tamaño considerable, los tributos representan parte importante de sus ingresos, aunque para otras, las medianas y pequeñas que son la mayoría, los tributos no son parte esencial de sus ingresos, pues subsisten principalmente de las transferencias del orden nacional.

En tal sentido, el presente escrito busca evidenciar cómo sería la aplicación de una cláusula antiabuso a escala territorial en Colombia, y si esta herramienta fiscal es eficaz para que sea empleada en los niveles subnacionales, pues no todo mecanismo de lucha contra la evasión o la elusión fiscal es pertinente en todos los casos.

## ABSTRACT

The territorial entities in Colombia have a tax system with different particularities, because the Political Constitution regulate the impossibility to create local taxes *ex novo*, although they can establish the local taxes that exists previously in the law. On the other hand, the territorial entities must apply the national tax process, because of the article 59 of the 788 law of the 2002.

For some territorial entities, the biggest, the taxes are an important source of their income, but, for the others, the medium and small, which are the majority, the taxes are not essential part of their income, because their dependence of central level transfers.

In this order, the present document its purpose show what would be the operation of an ant avoidance rule at the territorial level in Colombia, and check if this fiscal instrument is effective and useful to be used at subnational governments, since not every mechanism to combat tax evasion or avoidance is relevant in all cases.

## INTRODUCCIÓN

El presente documento de investigación tiene el objetivo de abordar el tratamiento jurídico de las cláusulas antiabuso a escala territorial en Colombia, considerando principalmente las potestades y límites que surgen para las entidades territoriales en relación con su poder tributario y la maniobra que estas tienen para establecer este tipo de medidas en sus respectivos territorios, considerando los alcances de la Constitución Política y la ley. Adicionalmente, se analizará si tales medidas son eficaces en los municipios y departamentos del país.

Lo anterior se justifica en la medida que este tipo de instrumentos fiscales de lucha contra la evasión y la elusión tributaria han adquirido bastante importancia en los últimos años a escala nacional. De tal modo, y considerando que en Colombia existen 1123 municipios y distritos y 32 departamentos, es interesante analizar si tales mecanismos pueden ser empleados en las entidades

territoriales de nuestro país y cuáles serían su funcionamiento y límites jurídicos<sup>1</sup>.

La metodología que se utilizó para llevar a cabo la investigación fue un estudio analítico y crítico de las disposiciones constitucionales y legales existentes referentes al poder de imposición principalmente de departamentos, distritos y municipios, así como de los tributos territoriales que estos administran, con lo cual, mediante la revisión de estas prerrogativas y considerando la naturaleza jurídica de las exacciones en comento, se explica si las cláusulas antiabuso tienen razón de ser en la tributación territorial en nuestro país.

En tal sentido, considerando que los tributos no son una fuente importante de recursos para la mayoría de entidades territoriales, la hipótesis planteada es: “las cláusulas antiabuso son ineficaces a escala territorial”. Lo anterior se procederá a probar o improbar en el desarrollo del documento, con el objeto de tener un acercamiento a la inclusión de dichas cláusulas en la tributación territorial, así como su posible eficacia.

Para conocer lo anterior, el documento realizará primero un recuento del poder tributario de las entidades territoriales en nuestro país; luego se analizará cómo se aplicarían estas medidas de control considerando las potestades y límites revisados; posteriormente se estudiará

---

1 Sobre las diferencias territoriales y fiscales en Colombia, se pueden revisar los análisis hechos en los siguientes textos: “Consideraciones previas sobre el régimen impositivo de las entidades territoriales. La fortaleza fiscal territorial. Reflexiones sobre una descentralización inconclusa” de JUAN ESTEBAN GALLEGU VÁSQUEZ y “Poder tributario de las entidades territoriales” de EDUARDO CUBIDES, en el libro *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano. Un análisis crítico*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2017.

su operatividad en la mayoría de tributos territoriales, y finalmente se dará cuenta de las conclusiones del caso.

## I. PODER TRIBUTARIO DE LOS ENTES TERRITORIALES EN COLOMBIA

En Colombia, y desde la Constitución Política de 1991 (en adelante, C. P.), siempre se ha discutido sobre la autonomía o no que tienen las entidades territoriales en general, pues el artículo 1 de nuestra *norma normarum* estableció al país como una república unitaria, descentralizada y con autonomía de sus entidades territoriales:

Artículo 1o. Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria, descentralizada, con autonomía de sus entidades territoriales, democrática, participativa y pluralista, fundada en el respeto de la dignidad humana, en el trabajo y la solidaridad de las personas que la integran y en la prevalencia del interés general.

Con base en lo anterior, se han suscitado múltiples discusiones sobre los alcances o límites de esta disposición; de tal modo, el análisis sobre derecho tributario y el poder que tienen las entidades territoriales en relación con este ha sido ampliamente discutido en sentencias de la Corte Constitucional, del Consejo de Estado, al igual que por diversos autores en la doctrina<sup>2</sup>.

---

2 Para ahondar en el tema sobre el poder tributario de las entidades territoriales y su desarrollo jurisprudencial, se recomienda ver los siguientes autores y la jurisprudencia que allí se referencia: CUBIDES DURÁN, EDUARDO. “Poder tributario de las entidades territoriales”, en *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano. Un análisis crítico*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2017, e INSIGNARES GÓMEZ, ROBERTO. “El poder tributario: organización y estructura en el Estado colombiano”,

En todo caso, el estado actual es el reconocimiento de un poder tributario por parte de las entidades territoriales que está supeditado y emana de la Constitución Política, principalmente el artículo 338, pero también está condicionado a la ley en un sentido amplio, lo cual se traduce en que el único ente que puede crear tributos *ex novo* es el Congreso de la República, mientras que los entes subnacionales pueden adoptar los tributos previamente creados por este órgano y completar los elementos que no hayan sido señalados en las normas de orden legal.

Para poder continuar con claridad, es necesario describir brevemente lo que se conoce como relación jurídico-tributaria, en vista de que el poder tributario que mencionamos previamente hace referencia solo a una parte de esta amplia concepción de vínculos jurídicos que existen entre la Administración y el contribuyente, lo que a su vez tendrá un efecto sobre lo que pueden hacer o no las entidades territoriales.

### **A. Resumen de la relación jurídico-tributaria**

Con base en lo anterior, para entender la estructura del contenido de la obligación en el ámbito tributario, es importante revisar el concepto que en materia civil se ha dado, esto es, la clásica relación acreedor - deudor, los cuales están unidos por un nexo que consiste en un deber de conducta, pues ambos han decidido, por medio de la autonomía de la voluntad, realizar un determinado comportamiento a cambio de otro, so pena de verse compelidos a hacerlo de forma obligatoria (Hinestrosa, 2007, p. 55).

---

en *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2015.

Sin embargo, en el derecho tributario no existe la autonomía de la voluntad para dar nacimiento al vínculo jurídico, sino que es una obligación que surge del poder impositivo del Estado, establecido en Colombia en la C. P. en sus artículos 95 numeral 9 y 338, principalmente. En este sentido, el nacimiento de la obligación tributaria se da con la realización del hecho generador previsto en la norma, tal como indica Hensel (2005).

Con base en lo anterior, es necesario hacer algunas precisiones sobre la “relación obligacional” en derecho tributario citando a Giannini (1957, p. 63):

[...] de estas disposiciones –las que determinan el tributo– surgen, por tanto, entre el Estado y el contribuyente derechos y deberes recíprocos, que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico-impositiva. [...] Del ordenamiento jurídico del impuesto nacen, además, no solo la obligación correspondiente de pagar [...], sino, además, una serie de obligaciones y derechos de naturaleza y contenido diversos, tanto del ente público como de la persona sujeta a la autoridad estatal. [...] De tal modo que la relación jurídico-impositiva tiene un contenido complejo, puesto que de ella derivan, de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones, de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos de las personas sometidas a su potestad.

Se entiende entonces que la obligación tributaria (principal) vincula a dos sujetos (activo-administración y pasivo-contribuyente), donde al sujeto activo o acreedor se le genera un crédito en virtud de la Constitución y de la ley, que da los supuestos de hecho (hecho generador) que una vez cumplidos realizan el nacimiento de la obligación tributaria principal o sustancial en cabeza del sujeto pasivo o deudor, esto es, el pago del tributo.

Adicional a lo anterior, también se generan otras obligaciones accesorias a la obligación principal (como es el caso de los intereses), y a su vez unas obligaciones de tipo formal, como llevar contabilidad, facturar y reportar información de terceros, entre otras, las cuales tienen como finalidad ayudar al cumplimiento de la obligación principal, y pueden devenir de normas infralegales, al no estar contempladas en el artículo 338 constitucional, en nuestro caso.

Por último, eventualmente pueden existir también sanciones, lo que permite concluir como señala Marín (2015, p. 314):

La relación jurídico-tributaria es compleja debido a que numerosas figuras legales en el escenario impositivo exigen un comportamiento, pues el objeto de la misma va más allá del pago del tributo como consecuencia de la realización del hecho generador (lo que se conoce como *obligación tributaria principal*) y compromete también otra serie de exigencias distintas de ella, como, por ejemplo, deberes formales a cargo de los sujetos pasivos del tributo. [...] Además de la obligación tributaria sustancial o material, coexisten *otras obligaciones*, como la de realizar pagos a cuenta de la obligación principal, mediante retenciones en la fuente, autorretenciones y anticipos. Así mismo, encontramos las de carácter *accesorio*, que tienen un contenido pecuniario y se exigen en relación con otra obligación tributaria, como es el caso de los intereses moratorios que se generan por el no pago oportuno de la obligación tributaria principal o de realizar pagos a cuenta. Por su parte, los *deberes formales* carecen de carácter pecuniario, pero son establecidos legalmente a efectos de posibilitar el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios y, en últimas, asegurar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales. (Cursiva fuera de texto).

De igual forma, hacen parte de la relación jurídica tributaria las sanciones, que no son obligaciones accesorias,

deberes formales, ni tampoco hacen parte de otro tipo de obligaciones diferentes, pues son la consecuencia de la realización de un hecho tipificado como sancionable en la norma, producto del incumplimiento de alguna obligación, su relación con la obligación incumplida es indirecta, dado que la génesis de la sanción proviene de la norma y unos supuestos de hecho diferentes a la obligación tributaria, no como ocurre con las obligaciones accesorias.

En todo caso, el conjunto de estas obligaciones (sustancial, accesorias y formales), junto con las sanciones (dado el caso), es lo que constituye la relación jurídica-tributaria, que recapitulando es una relación de derecho, en virtud de la cual el sujeto que se encuentre en los determinados supuestos de la norma es llamado a cumplir con su deber constitucional de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, no solo pagando el tributo, sino cumpliendo con las demás obligaciones, so pena de ser sancionado producto de la tipificación establecida.

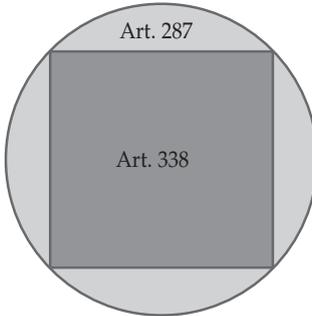
De tal modo, pueden apreciarse los diferentes vínculos que constituyen la relación jurídico-tributaria, para lo que será necesario analizar cuáles de estos aspectos pueden ser modificados bajo las potestades tributarias de las entidades territoriales, con qué alcances, límites y fundamentos.

## **B. Relación jurídico-tributaria y poder tributario territorial**

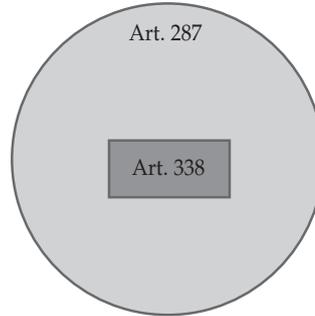
Con base en lo visto, es necesario señalar cómo las entidades territoriales, hablando de la obligación sustancial, pueden completar los elementos de los tributos territoriales, siempre y cuando estén previamente creados por ley, pues la misma norma de orden legal deja un campo amplio o disminuido de acción, con el fin de que sean los entes subnacionales quienes por medio de su autonomía

los adopten y completen con base en ese margen de discrecionalidad otorgado por otras normas de orden constitucional, como el artículo 287. A continuación se expresa esto gráficamente<sup>3</sup>.

#### 1. TRIBUTACIÓN ESTÁNDAR



#### 2. AUTORIZACIÓN SIMPLE



Con las gráficas anteriores se pretende evidenciar cómo funciona la fijación de la obligación sustancial en las entidades territoriales en nuestro país. De tal modo, en lo que se denominó “tributación estándar”, se hace referencia a la mayoría de los tributos del orden territorial, a los cuales los entes subnacionales no pueden hacerles mayores modificaciones, pues únicamente pueden establecer la tarifa dentro del rango fijado en la ley, o crear exenciones y tratamientos preferenciales, tal como ocurre con el impuesto predial unificado y el impuesto de industria y comercio.

Por otro lado, lo que se expone como “autorización simple” evidencia que existen otros casos en los cuales la ley únicamente establece el aspecto material del tributo territorial, o incluso la autorización simple para que las

---

3 Gráficas de elaboración del autor. El círculo representa la autonomía tributaria territorial y los cuadros, las limitaciones que se tienen vía la Constitución Política y la ley.

entidades territoriales lo empleen en su jurisdicción y completen *todos* los elementos de la exacción, tal como ocurrió con los impuestos de la Ley 97 de 1913 (alumbrado y teléfonos, por ejemplo), varios de las estampillas, el impuesto de degüellos de ganado menor y mayor (Decreto ley 1222 de 1986 y Decreto ley 1333 de 1986), entre otros.

Debe recalcar entonces cómo, bajo esta concepción que se maneja actualmente, no es posible que los entes territoriales creen tributos *ex novo*, ni tampoco que modifiquen los elementos de la obligación sustancial determinados en la ley; únicamente pueden completarlos en el espacio otorgado, sea amplio o disminuido<sup>4</sup> y, en todo caso, cuando se trate de tributos territoriales propiamente dichos y que hagan parte de sus fuentes endógenas, pues un tributo de orden nacional cedido (fuente exógena) no podrá ser modificado de ninguna manera por las entidades territoriales, y estas solo podrán cobrarlo, o no, dado que las normas que expiden los entes subnacionales (actos administrativos) no pueden de ninguna forma modificar las normas legales nacionales<sup>5</sup>.

Considerando lo anterior, debe matizarse y hacer referencia a que este mandato establecido en el artículo 338 de nuestra C. P. hace referencia al nacimiento del tributo, es decir, la obligación tributaria sustancial; por lo tanto, el campo constitucional que se les deja a las entidades territoriales tratándose de obligaciones formales, sanciones y otro tipo de potestades tributarias es mucho más amplio en principio, y opera de manera diferente; por ende, en estos casos las atribuciones de las entidades territoriales

---

4 Ver sentencias de la Corte Constitucional C-537 de 1995 y C-891 de 2012.

5 Para mayor información sobre fuentes endógenas y exógenas, ver las sentencias de la Corte Constitucional C-219 de 1997, C-414 de 2012 y C-615 de 2013.

no se circunscriben a los límites constitucionales mencionados, sino que modularlos es propio de su autonomía, y es un poder que deviene de otra norma de raigambre constitucional, el artículo 287 numeral 3:

Artículo 287. Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos:

[...]

3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

De tal modo, debe notarse cómo las obligaciones formales, sanciones y otro tipo de herramientas jurídicas que no tengan que ver con la modificación de la obligación tributaria sustancial no entran dentro de la competencia de acción del artículo 338 de la C. P., sino que, como vimos, hace parte de las potestades que el artículo 287 de la C. P. ha dado a las entidades territoriales.

Con base en lo comentado, si las entidades territoriales tienen otro tipo de potestades a ejercer de pleno derecho sin la necesidad de una ley que permita su actuar, es necesario considerar si las cláusulas antiabuso se encuadran en la configuración del elemento sustancial del tributo, o si obedece a cuestiones de índole procedimental u otras herramientas que no se coligen del espectro de la obligación tributaria sustancial, porque lo anterior determinará la capacidad de ejercicio normativo que tengan o no las entidades territoriales.

Visto lo anterior, sería necesario conocer el concepto y alcance de la cláusula antiabuso y determinar qué rango de acción tendrían las entidades territoriales al respecto

de estas figuras en el ordenamiento jurídico colombiano, pues, si se definen como herramientas que modifican los elementos de la obligación sustancial, como vimos necesitan una ley para su implementación, mientras que si se colige que su actuar funciona de otra manera, es posible que los entes subnacionales lo puedan realizar de pleno derecho.

Con base en lo anterior, existen dos formas de observar la situación. La primera es que las cláusulas antiabuso extienden los presupuestos fácticos del hecho generador, por lo cual su naturaleza es adecuar y encasillar conductas que en principio no estarían gravadas con la amplificación de las normas sustanciales del tributo aplicadas de manera teleológica. La segunda es que simplemente se adapta procedimentalmente una actividad y se genera el tributo en virtud de aplicación de la disposición procesal, pero no hay ninguna modificación sustancial de los elementos del tributo.

En todo caso, el anterior examen resulta inocuo en últimas, según el análisis crítico que se explicará a continuación, el cual prescinde de la diferenciación anterior, dadas las consecuencias sumamente similares que se presentan en uno u otro escenario respecto de la aplicación de las cláusulas antiabuso en entidades territoriales en Colombia, pues, como se verá, aunque no se trate de elementos sustanciales, los asuntos de orden procedimental no se encuentran reglados en la Constitución, pero sí en la ley.

## II. APLICACIÓN DE LAS NORMAS ANTIABUSO A LOS TRIBUTOS TERRITORIALES EN COLOMBIA

Realizado el recuento de la primera parte del trabajo, es necesario ver ahora cómo se aplicarían las cláusulas antiabuso en la tributación territorial en Colombia, y hacer un

análisis doble, esto es, considerar lo que pasaría si estos mecanismos son afectaciones a la obligación sustancial del tributo, o si operan de una manera diferente y están dentro del rango de acción propio de los entes subnacionales.

En primer lugar, si se entiende que las cláusulas antiabuso se constituyen como una modificación de los aspectos de la obligación tributaria sustancial, debe mediar una ley que autorice a las entidades territoriales a aplicar estas medidas en su jurisdicción, esto en virtud del principio de legalidad establecido en el artículo 338 de la C. P. y del desarrollo jurisprudencial que se ha suscitado.

Entonces, si la aplicación de las cláusulas antiabuso implica modificar los elementos de la obligación tributaria sustancial creada en la ley, como se vio en la primera parte del escrito, le está vedado a las entidades territoriales hacer este tipo de modificaciones e inclusiones de tales medidas dentro de su regulación, entre otras cosas, porque un acuerdo municipal o una ordenanza departamental (actos administrativos) no puede ir en contravía de las normas de orden legal.

No obstante lo anterior, puede llegar a pensarse que establecer las cláusulas antiabuso en las entidades territoriales no significa modificar los elementos de la obligación tributaria establecida en la ley, sino simplemente completar los elementos que no fueron indicados en esta, lo cual sería técnicamente posible, aunque esta idea tendría dos problemas.

El primero es que en la mayoría de los tributos territoriales los elementos de la obligación sustancial se plasman casi íntegramente en la ley, por cuanto no habría ni existirían elementos para completar; adicionalmente, realizar una interpretación extensiva sobre lo que puede considerarse o no gravado con un impuesto territorial puede a su vez ser desproporcionado y violar el elemento negativo de la

configuración impositiva, es decir, lo que no podría o no debería gravarse con un determinado tributo, dado que la ley no lo contempló<sup>6</sup>.

El segundo es que, si es un tributo que la ley simplemente haya autorizado establecer, el ente territorial debe contar con la pericia suficiente para configurarlo de tal modo que no pueda ser fácil de, o sea eficiente, evadir o eludir, caso en el cual las cláusulas antiabuso tendrían una menor relevancia.

Lo anterior significa que, si los distritos, municipios y departamentos cuentan con la autorización de establecer un determinado tributo en su jurisdicción y completar sus elementos, no pueden cometer el error de configurarlo de tal manera que deje espacio al abuso, y si así sucede, el proceder no debería ser aplicar una cláusula antiabuso por iniciativa propia, sino readecuar las normas territoriales que contemplan el tributo defectuoso y volverlo eficaz.

Visto lo anterior, puede concluirse que, si la cláusula antiabuso regula la obligación sustancial del tributo, en el caso de las entidades territoriales se necesitaría una ley que les permitiera aplicar tales modificaciones a los tributos territoriales, y, tratándose de tributos territoriales “en blanco”, deberían establecerse de tal manera que su evasión o elusión no pueda darse.

Por otro lado, si se entiende que las cláusulas antiabuso son un asunto de orden procedimental, debe recalcarse que estas medidas no son parte del rango de acción del

---

6 Sobre el particular, ver la sentencia de la Corte Constitucional C-260 de 2015. Puede pensarse que esto no signifique la modificación de la obligación tributaria sustancial, sino que hace que los efectos de esta se amplíen a otra circunstancia no cobijada en un inicio, pero sí teleológicamente; no obstante, dado lo interpretativa que puede resultar esta cuestión, se considera apropiado vedar su uso y atenerse al principio básico de legalidad.

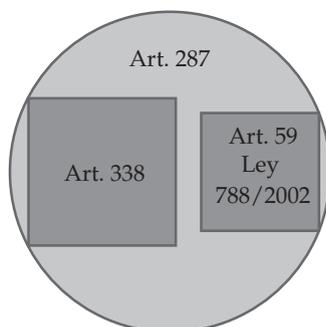
artículo 338 de la C. P., por lo cual sería de modificación autónoma de las entidades territoriales; no obstante, su actuación en este aspecto está circunscrita al artículo 59 de la Ley 788 de 2002, el cual indica que los departamentos y los municipios deben aplicar los procedimientos establecidos en el estatuto tributario nacional (en adelante, ETN), aunque pueden disminuir el monto de los términos y las sanciones. La norma indica:

Artículo 59. Procedimiento tributario territorial. *Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio, incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos. (Resaltado fuera de texto).*

Se evidencia cómo, tratándose de asuntos procedimentales, las entidades territoriales están en la obligación, producto de una disposición legal y no constitucional, de aplicar lo concerniente al procedimiento y sanciones establecidos en el ETN. La siguiente gráfica puede ilustrar mejor tal situación<sup>7</sup>.

---

7 Gráficas de elaboración del autor. El círculo representa la autonomía tributaria territorial y los cuadros, las limitaciones que se tienen vía Constitución Política y legislación.



Lo anterior lleva a pensar que hoy en día en nuestra jurisdicción, vía remisión legal, las entidades territoriales *aplicarán* la cláusula antiabuso consagrada en los artículos 869, 869-1 y 869-2 del ETN, en vista de que esta herramienta precisamente se encuadra en las disposiciones de orden procedimental de este cuerpo normativo, específicamente en el título XI sobre “otras disposiciones procedimentales”. Considerando lo anterior, es debido realizar las siguientes apreciaciones.

El primer punto es identificar si las entidades territoriales deben o no aplicar lo relacionado con la cláusula antiabuso en sus jurisdicciones, o, por el contrario, si es un asunto potestativo. En esta medida se debe decir que la obligación radica en aplicar el procedimiento establecido en el ETN para no tener unos mecanismos y herramientas propias y diversas, lo que ocasione pluralidad de normas disimiles y contradictorias en los diferentes gobiernos subnacionales.

Ahora bien, es lógico que exista imperatividad en aplicar el procedimiento tributario del ETN, no obstante, tratándose de las cláusulas antiabuso, surge la duda sobre la obligación irrestricta de incorporarla dentro de las jurisdicciones subnacionales, es decir, que tengan que establecerla y aplicarla de manera forzosa en sus territorios.

En este sentido, debe mencionarse lo siguiente. El procedimiento tributario es de obligatorio uso según el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, pues siempre habrá procesos de este tipo; empero, tratándose de la aplicación de las cláusulas antiabuso, es posible que el empleo de estas herramientas no se haga necesaria, bien porque no se presentan fenómenos continuos y/o costosos de elusión, bien porque el desgaste que significaría su accionar sería más oneroso que los ingresos que se recuperarían, o bien porque en general las cláusulas antiabuso son de empleo residual y potestativo.

De esta forma, la aplicación de estos mecanismos no puede ser forzosa, pues habrá muchas entidades territoriales que ni si quiera estén interesadas en aplicarlos por múltiples razones, sin embargo, en caso que existan entes subnacionales que quieran emplear este tipo de medidas en sus jurisdicciones, no pueden hacerlo ideándose *ex novo* normas de este tipo, sino que deberán implementar lo estipulado en el ETN para tal efecto.

Dado esto, los distritos, municipios y departamentos que quieran adoptar este mecanismo, deberán incorporar los artículos 869, 869-1 y 869-2 en sus respectivos estatutos de renta territoriales (tipicidad a escala territorial), simplificándolo al igual que sucede con las sanciones y términos, *de acuerdo con la naturaleza de sus tributos*.

Lo anterior lleva a decir que una entidad territorial puede aplicar la cláusula antiabuso en su jurisdicción, no una propia o autónoma, sino la establecida en el ETN, y podrá adecuarla dentro del marco que las normas legales otorguen, pudiendo simplificarla o adaptarla a las necesidades y particularidades que se tenga en cada caso, pero

sin ir en contravía de las disposiciones dadas en la ley, tal como se explicará en el siguiente acápite<sup>8</sup>.

### III. EFICACIA DE LAS NORMAS ANTIABUSO EN LA TRIBUTACIÓN TERRITORIAL EN COLOMBIA

En el presente título se observará cómo sería la inclusión de las cláusulas antiabuso en las entidades territoriales en nuestro país revisando tres aspectos: el primero, cómo fue su incorporación en el caso del Distrito Capital; el segundo, la operatividad en los tributos territoriales, y el tercero, mencionando algunas reflexiones sobre la utilidad del empleo de estas medidas en Colombia.

#### A. El caso de Bogotá D. C.

Teniendo en cuenta lo anterior, deben revisarse las normas con las cuales la ciudad de Bogotá D.C. adopto la cláusula antiabuso en su jurisdicción, y analizar si lo hizo de acuerdo a los parámetros previamente enunciados o por el contrario evidenciar las falencias que se encontraron en ese proceso de regulación normativa territorial.

En este sentido, encontramos en un primer momento el Acuerdo 468 de 2016 “por el cual se simplifica el sistema

---

8 Teniendo en cuenta todo lo comentado, es debido cuestionar que si la cláusula antiabuso no se encontrara en el ETN, otro sería su destino, pues no aplicaría el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, y nos encontraríamos de nuevo en el escenario de la modificación de la obligación tributaria sustancial establecida en normas legales (art. 338 de la C. P.), y su tensión con la autonomía tributaria (art. 287 de la C. P.), pues, si se entiende que la cláusula antiabuso modifica el hecho generador, o lo amplía, estaríamos frente a un supuesto que las entidades territoriales no pueden variar. O, por otro lado, de no existir tal disposición, podrían las entidades territoriales crear sus propias, diversas y disímiles herramientas antievasión y antielusión.

tributario distrital y se dictan otras disposiciones”, el cual contenía en el artículo 12 una disposición sobre “Aprovechamiento de formas, hechos, y negocios jurídicos para evadir el impuesto”; la norma indicaba:

De acuerdo con el artículo 869 del Estatuto Tributario Nacional si en el ejercicio de las facultades de investigación y fiscalización, la administración tributaria distrital establece que la determinación del tributo por el contribuyente no corresponde a la realidad, por haber utilizado formas, contratos o negocios jurídicos de los cuales no se pueda interpretar razonablemente efectos económicos o legales diferentes al de evitar la ocurrencia del hecho generador o la reducción de la base gravable o la tarifa aplicable; la administración tributaria distrital podrá desestimar dichas formas, actos, contratos o negocios y proceder a determinar la obligación tributaria en el valor que le hubiera correspondido de haber celebrado el acto, contrato y/o negocio jurídico propio o que más se adecúe a la intención negocial.

Las pruebas que se recauden para este fin deberán ofrecer un convencimiento razonable sobre la notoria artificiosidad o lo inusual del negocio y/o acto jurídico, y sobre su utilización para la consecución del único resultado de evitar el hecho generador, o reducir la base gravable o tarifa aplicable.

Considerando lo comentado, hay que tener en cuenta que la disposición citada fue expedida antes de la Ley 1819 de 2016, por lo cual, se consideraron las normas jurídicas que contenía la Ley 1607 de 2012, no obstante, se hace referencia al artículo 869 del ETN, lo que a su vez hace que cobre importancia cualquier reforma que se produzca en esta norma, pues automáticamente tendrá consecuencias en la regulación que se produce a nivel territorial.

Considerando lo mencionado, vale pena decir que la redacción amplia y abstracta del Acuerdo Distrital permitió

que este, no obstante que estaba basado en la Ley del 2012, se ajustara en gran medida a la legislación sobreviniente que se dio en relación con la reforma tributaria del año 2016; en tal sentido, podría considerarse que la norma territorial se adecuaba y subsistía al nuevo orden legal.

Sin embargo, la norma del Concejo Distrital no corrió con la misma suerte que el Decreto 474 de 2016, que también se expidió con anterioridad a la Ley 1819 de 2016, pues este cuerpo normativo hace referencia en su artículo 12 y siguientes al artículo 122 de la Ley 1607 (no al ETN), quedando anquilosada la remisión normativa que se hace.

Lo anterior, dado que las disposiciones no se basan en el ETN, que es una norma de naturaleza continua, sino en una reforma tributaria momentánea, motivo por el cual cuando las normas de la primera reforma tributaria se derogan o quedan desuetas, pasa lo mismo con las normas del decreto distrital en comento, lo que no hubiera sucedido en principio si ese decreto hubiera hecho referencia al ETN en general, como sí lo hace el acuerdo.

Adicionalmente, la redacción del decreto distrital no fue tan hábil como la del acuerdo distrital e introdujo una estructura demasiado precisa de la tipificación del abuso o conductas abusivas, lo que produjo posteriormente con la expedición de la reforma tributaria de 2016, que todas esas descripciones exhaustivas quedaran rezagadas por la nueva regulación legal.

Además, en el decreto distrital se crea un comité conformado por el subsecretario técnico y el director jurídico de la Secretaría Distrital de Hacienda, el director distrital de impuestos, el subdirector de Determinación DDI, y el jefe de la oficina de la Dirección Distrital de Impuestos que esté conociendo el expediente, o sus delegados, los cuales decidirán si hay abuso y a su vez si es necesaria la remoción del velo corporativo.

Teniendo en cuenta todo lo descrito, debe decirse que la redacción y referencia normativa abierta que realizó el Acuerdo Distrital 468 de 2016 fue acertada, y permitía una fácil adecuación a los cambios normativos que puede tener el artículo 869 del ETN. También es necesario mencionar que bien hizo el Concejo Distrital en hacer la remisión al ETN y no inventarse cláusulas antiabuso propias.

Por otro lado, es importante tomar en cuenta si la regulación distrital simplificó el procedimiento de la cláusula antiabuso nacional, o si por el contrario lo agravó, de este modo, analizando su contenido, es pertinente indicar que el exceso de regulación y quizá violación a las normas de orden legal se produce con el Decreto Distrital, pues al crear conductas tan específicas y gravosas, las mismas se ven extralimitadas y no acordes con la posterior expedición de la Ley 1819 de 2016, adicionalmente el procedimiento no parece ser eficiente y de fácil aplicación aun en el Distrito Capital.

Considerando esto, el Distrito debería expedir un nuevo decreto, e incluso un acuerdo si llegare a considerarse necesario, para adaptar la nueva realidad legal a su jurisdicción, con lo cual no habría vicios de ilegalidad, pues cualquier actuación que se realice en estos momentos<sup>9</sup> con base en las normas territoriales descritas, sobre todo el Decreto 474 de 2016, no serían legítimas y carecerían de un sustento normativo válido.

---

9 Para la fecha de entrega del presente documento no se encontraron modificaciones a las normas descritas, pero es probable que existan proyectos de modificación que adapten la regulación territorial a la Ley 1819 de 2016.

## **B. Operatividad de las cláusulas antiabuso en los tributos territoriales**

Con motivo de lo anterior, y abordando el segundo punto mencionado al inicio del acápite, vale la pena preguntarse sobre cuáles de los tributos territoriales se pueden aplicar medidas como la cláusula antiabuso, por lo que se procede a realizar la siguiente reflexión.

No se necesita aplicar la cláusula antiabuso territorial *en la mayoría* de los tributos territoriales, pues los mismos pueden ser más eficaces si se llevan a cabo otro tipo de actuaciones, por ejemplo, la reconfiguración del hecho generador, o la adopción de mecanismos de información o la utilización de la factura electrónica.

Lo anterior se dice por cuanto en el impuesto predial no se presentan situaciones de abuso, y su mejoría en el recaudo se produce si existe un conocimiento completo de la información de los predios por los cuales se cobra el impuesto, es decir una actualización catastral completa y continuada<sup>10</sup>. La misma suerte correría el impuesto de vehículos, en el cual se necesita es un conocimiento cierto y concreto del valor del patrimonio vehicular.

Por el lado del impuesto de industria y comercio, se necesita la implementación de la factura electrónica, acompañada del intercambio de información con la administración tributaria nacional (DIAN) y otras jurisdicciones

---

10 Ver Informe Final de la Comisión de Estudio del Sistema Tributario Territorial. Julio de 2020.

Para el 1 de enero de 2019, el 5,68 % del territorio nacional tenía información catastral actualizada, el 66 % tenía información desactualizada y el 28,32 % no tenía información catastral formada; adicionalmente, hay una desactualización promedio de 12,2 años (p. 71).

territoriales, lo que permita conocer la realidad económica de los sujetos pasivos.

Por otro lado, los problemas con este tributo se presentan por las confusiones en su generación y asuntos de territorialidad, lo cual fue corregido mayormente en la Ley 1819 de 2016 y solo queda simplificar o aclarar temas referentes al aspecto espacial del impuesto en algunas operaciones electrónicas, considerando además que su cobro puede simplificarse utilizando el denominado régimen *simple*, creado en el artículo 66 de la Ley 1943 de 2018, o el sistema preferencial del impuesto del artículo 346 de la Ley 1819 de 2016.

En casos como el tributo de delineación urbana, el cual es básicamente un tributo en blanco, se presenta un alto índice de evasión, lo que debe hacerse es cambiar la configuración de cómo nace y se recauda el tributo, aplicar la figura del anticipo e iniciar programas de fiscalización junto con las curadurías, esto para realizar un control más efectivo del mismo, pues falta hacer un seguimiento posterior de control mucho más efectivo, pues la alta informalidad de las construcciones y la no solicitud de las licencias de construcción y similares hacen que sea muy difícil generar y cobrar el tributo.

Acerca del impuesto de registro, aunque no se presenta un caso de evasión propiamente, sí pueden ocurrir casos de elusión fiscal por la aplicación diferencial de tarifas, por ejemplo, en el caso de la prima de colocación de acciones y aumento de capital que cuentan con un gravamen diferente.

Lo que logran los contribuyentes es que a través de una modificación de la forma como se lleva el dinero al patrimonio, pues se puede llevar al capital social directamente suscribiendo las acciones por el valor nominal de la acción, situación que en algunos casos se traduce en una tarifa

es mayor, pero si llevo ese mismo dinero al patrimonio a través de una prima en colocación de acciones, lo que se logra es ubicarlo en una categoría tarifaria reducida, con un ahorro significativo del impuesto de registro<sup>11</sup>.

Comercialmente, el contribuyente es el que decide a qué cuenta del patrimonio enviar el dinero que se aporta a la sociedad, pero la naturaleza jurídica de una u otra acción es diferente, porque en el caso de la prima de colocación de acciones se compensa a los socios antiguos por la entrada de uno nuevo que suscribe unas acciones, pues existe un valor por los activos de la compañía e incluso por los activos no reconocidos como el *good will* y *know how* que otorgan un mayor valor de la acción en el tiempo.

Por lo anterior, en este caso parece absurdo y no tendría sentido que una sociedad que apenas se constituyo tenga 99 % del patrimonio por concepto de prima de colocación de acciones y un 1 % en capital social; no obstante, tal situación podría evitarse sencillamente con la aplicación igualitaria de tarifas en uno u otro caso para evitar ese posible escenario de abuso.

Por último, en el caso de las estampillas o tributos en blanco, como ya se había comentado, lo que debe hacerse es diseñar la exacción territorial de tal manera que su cobro y pago sea de difícil evasión o elusión, algo tan simple como imponer una retención del 100 % del impuesto con cada pago o anticipo, con lo cual la medida bajo análisis no sería necesaria.

---

11 La idea fue propuesta y acogida en el Seminario Aurelio Camacho Rueda del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia a cargo del docente-investigador José Manuel Castro.

### **C. La utilidad de las cláusulas antiabuso a escala territorial**

Ahora bien, analizado lo anterior, en este momento es imperativo abordar un tercer y último punto, preguntándose si las cláusulas antiabuso deben implementarse en todas las jurisdicciones, o puede ser que tal procedimiento resulte en un trámite costoso y poco eficiente.

De tal modo, vale la pena analizar las cifras que brinda el Departamento Nacional de Planeación (DNP)<sup>12</sup>, en donde se evidencia que en general los recursos de índole tributario de los municipios y departamentos es menor del 30 %, lo cual indica que las medidas como las cláusulas antiabuso no se hacen necesarias en muchas de las jurisdicciones de Colombia, dado que sus ingresos provienen principalmente de las transferencias que realiza el gobierno central a cada entidad territorial, y obtienen menos del 15 % producto de sus recursos propios.

En el sistema tributario colombiano es importante señalar que este tipo de cláusulas solo serían útiles para cierto tipo de impuestos y únicamente para algunas entidades territoriales de un tamaño considerable (categorías especial y primera) y una administración fiscal fuerte, pues es imperativo señalar con el mayor respeto que la mayoría de entes subnacionales no cuentan con los recursos administrativos ni técnicos para emplear tales herramientas.

Adicional a lo anterior, vale la pena resaltar que la administración tributaria territorial debe contar con las herramientas idóneas para hacer un cobro eficiente de los diferentes tributos territoriales, y no desgastarse con

---

12 Ver el informe “Desempeño fiscal de departamentos y municipios 2016”, del Departamento Nacional de Planeación.

la aplicación de una cláusula antiabuso y todo lo que esto conlleva.

Así mismo, lo que debe aplicar para los posibles escenarios que se den con las defraudaciones que se pueden producir en el ICA, impuesto de registro o los impuestos territoriales al consumo, es que su diseño institucional debe estar bien concebido desde la norma legal, evitando esos escenarios de elusión o evasión desde la génesis misma y concepción del tributo.

Teniendo en cuenta todo lo mencionado, el empleo de estas herramientas solo es eficaz en contados casos en el plano territorial, lo que lleva a realizar las conclusiones sobre el tema.

#### IV. CONCLUSIONES

Recapitulando lo visto, se puede decir que la autonomía tributaria territorial radica en el poder de aplicar la ley tributaria en sus respectivas jurisdicciones, pudiendo completar los elementos de la exacción que la norma legal no determine, pero no pueden ir jamás en contravía de esta.

Así mismo, es importante diferenciar los límites y potestades que impone el artículo 338 constitucional sobre la obligación tributaria sustancial, y que los demás vínculos de la relación jurídico-tributaria no están sometidos a esta disposición, aunque, en el caso de los asuntos procedimentales, estos son de obligatorio cumplimiento para las entidades territoriales, dada una disposición de orden legal.

Entonces, dependiendo de cómo se tome la cláusula antiabuso, si tiene un efecto en la parte sustancial o la procedimental del tributo, las consecuencias serán diferentes, y en una posición personal se considera que realizan una modificación y ampliación de los presupuestos fácticos

del hecho generador, posterior al actuar abusivo del contribuyente.

No obstante lo mencionado, en términos prácticos, para la aplicación a escala territorial de la cláusula antiabuso, actualmente las entidades territoriales necesitan una ley en caso de considerarse que se modifican elementos de la obligación sustancial (límite del art. 338 de la C. P.). En el segundo caso, si se considera que es un asunto procedimental, se recurre a la aplicación forzosa del ETN (normas de orden legal), claro está, si voluntariamente una entidad territorial decide aplicar estas medidas en su territorio.

Por consiguiente, no es ni puede ser forzosa la aplicación de las cláusulas antiabuso en las entidades territoriales, que serán las que decidan si es conveniente o no la adopción de estas herramientas en su jurisdicción, acoplándolas con respeto a la ley y conforme sus intereses, pues precisamente la naturaleza y finalidad de las cláusulas antiabuso es su aplicación potestativa y en principio residual.

En todo caso, no a todos los municipios y departamentos les debe interesar la adopción de este tipo de mecanismos de control, pues, según las cifras encontradas, en la mayoría de entidades territoriales los tributos no representan un porcentaje significativo en la proporción de los ingresos que estas perciben, ya que un gran número subsiste de las transferencias que brinda el Gobierno nacional vía sistema general de participaciones.

Por lo tanto, más allá de la aplicación de las cláusulas antiabuso, lo cual puede ser muy desgastante por todo lo que esto implica, debe propenderse a la simplificación y simplicidad de un sistema tributario territorial, el cual, con el apoyo de sistemas de información y herramientas tecnológicas, ayude a disminuir los índices de evasión y elusión, lo que podría conseguirse en cada tributo, como a manera de ejemplo se expuso, con una configuración

técnica que tenga en cuenta desde su génesis hasta su extinción.

Empero, la perfección en el diseño tributario está aún lejos de poder llevarse a cabo, pues la pericia, el ingenio humano y el desarrollo social eventualmente superarán cualquier norma, de manera que pueden existir entidades territoriales que quisieran aplicar la cláusula antiabuso, como medida secundaria para combatir cualquier actividad anómala que pueda abordarse de mejor manera con estos instrumentos tributarios.

En este orden de ideas, habrá casos en los que la aplicación de estos instrumentos tributarios resulte apropiada y eficaz, entre otras cosas, porque permite declarar la simulación de una acción por constituirse como una conducta abusiva que pretendía evadir o aminorar el pago de un tributo, situación que se seguirá presentando, y no se vislumbra que desaparezca en el corto o mediano plazo.

Para lo anterior, las entidades territoriales en cumplimiento del principio de tipicidad territorial, a mi juicio, deben acoger, por medio de un acuerdo distrital o municipal o una ordenanza departamental, la cláusula antiabuso establecida en el artículo 869 y siguientes del ETN, aplicando tanto las normas sustanciales como el procedimiento dispuesto para tales efectos, pudiendo matizarlas según las necesidades propias de cada caso, pero se recalca que sin exceder la ley y desbordando las facultades que tienen dentro de su autonomía territorial.

En el caso específico del Distrito Capital, es necesario que el acuerdo, pero sobre todo el decreto distrital visto, se adapte a la nueva realidad jurídica que trajo la Ley 1819 de 2016 y se abandone la descripción anquilosada y desproporcionada que se adoptó en virtud de la Ley 1607 de 2012, pues ahora se deben tener en cuenta los aspectos sustanciales y procedimentales de la nueva regulación,

así como un análisis de la necesidad y beneficio de aplicar estos instrumentos de control fiscal.

Es claro que permitir la adopción autónoma de este tipo de medidas, vía poder tributario territorial o aplicación directa de la ley, puede ser inadecuado, entre otras cosas, porque las cláusulas antiabuso también suponen una garantía para los contribuyentes por ser un límite a las facultades de fiscalización de las administraciones tributarias, quienes, antes de la existencia de esta medida en nuestro país, ya podían aplicar instrumentos suficientes y similares en virtud de sus amplias facultades de fiscalización y del aval dado por la jurisprudencia, por lo cual se considera adecuado que los parámetros surjan de la ley como límites a la aplicación de estos instrumentos.

Con lo anterior resultaría claro que la autonomía tributaria territorial plena puede generar caos y confusión tributaria por las diversas posibilidades que se presentarían: con 32 departamentos y 1123 municipios sería bastante, con lo cual queda claro que hablar de un código tributario territorial es una tarea pendiente, actual y necesaria.

También debe plasmarse en este cuerpo normativo la suerte de las cláusulas antiabuso territoriales, lo que puede provenir del estudio y aplicación del Informe Final de la Comisión de Estudios del Sistema Tributario Territorial, así como de otros análisis y estudios que deben revisarse, donde la prioridad debe ser la simplificación y eficiencia fiscal local, fortaleciendo tributos concretos y eliminando la multiplicidad de gravámenes poco útiles en cuanto a su recaudo.

Así, de nuevo, se plantea que puede ser mejor una menor autonomía tributaria territorial, pero con reglas claras, sencillas y efectivas, donde una nueva Ley Orgánica de Ordenamiento Territorial (LOOT), diferente a la Ley 1454 de

2011, defina las competencias de índole tributaria territorial (sustanciales, formales, procedimentales y sancionatorias), en que se cree un estatuto tributario territorial que está en deuda, en el cual se tengan en cuenta las diferencias entre territorios y se den herramientas referentes a tecnología e información acordes a la situación actual.

A su vez, debe considerarse la reforma de otras fuentes de recursos exógenas con las cuales también tienen problemas, como el Sistema General de Participaciones y el Sistema General de Regalías, pues la autonomía tributaria territorial no basta. De tal modo, con esta consigna de mayor claridad y efectividad, incluso a costa de menor autonomía tributaria, puede dar más resultados en términos de aumento del recaudo y manejo de recursos propios.

Por el momento es necesario indagar a qué entidades territoriales les puede servir la adopción de las cláusulas antiabuso, pues, como se analizó, pareciera que no son útiles (la mayoría de veces) en el caso colombiano en el ámbito subnacional, pues bien pueden modificarse los tributos vía complementación de la exacción local o modificaciones legales menores, adoptarse otras herramientas que hagan más eficiente su recaudo, o incluso revisar si las amplias herramientas genéricas de fiscalización del ETN ya son suficientes.

## BIBLIOGRAFÍA

Comisión de Estudio del Sistema Tributario Territorial. Colombia. Julio de 2020.

CUBIDES DURÁN, EDUARDO. "Poder tributario de las entidades territoriales", en *Los tributos territoriales en el ordenamiento jurídico colombiano. Un análisis crítico*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2017.

Departamento Nacional de Planeación. "Desempeño fiscal de departamentos y municipios 2017", Bogotá, 2018.

GIANNINI, ACHILLE DONATO. *Instituciones de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

HENSEL, ALBERT. *Derecho tributario*, Nova Tesis, Rosario (Argentina), 2004.

HINESTROSA, FERNANDO. *Tratado de las obligaciones. Concepto, estructura y vicisitudes*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2007.

INSIGNARES GÓMEZ, ROBERTO. "El poder tributario: organización y estructura en el Estado colombiano", en *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2015.

MARÍN ELIZALDE, MAURICIO. "La estructura jurídica del tributo. El hecho generador", en *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*, Universidad Externado de Colombia, Bogotá, 2015.

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

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

