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.

La función de la cláusula antielusión en Colombia

Julio Roberto Piza Rodríguez*

Sumario: I. Caracterización y evolución. II. El reto de aplicar la cláusula antielusión en el derecho colombiano. Bibliografía.

I. Caracterización y evolución

En la forma de entender la función de la cláusula antielusión subyace un concepto de justicia tributaria conforme al principio de capacidad económica, que el Estado está llamado a poner en práctica, y por eso su aclimatación en el sistema tributario colombiano es de trascendental importancia. Pero esto supone un proceso secuencial; en efecto, la primera fase es obviamente su adopción dentro del ordenamiento jurídico, como ocurrió en Colombia con la incorporación del *abuso de la norma tributaria* en el 2012, como una modalidad de cláusula general. Ahora, le corresponde a la DIAN utilizar esta herramienta, para lo

* Profesor investigador, Universidad Externado de Colombia. julio.piza@uexternado.edu.co

cual será decisivo un cabal entendimiento de esta figura jurídica. El juicio final sobre tal aplicación le corresponderá en unos años a la jurisdicción contencioso-administrativa. Estamos en el momento de propender a la apropiación de un concepto que ha tenido una larga y debatida historia y –si bien, como en el poema de Julio Flórez, nos llega tarde– es una responsabilidad institucional entender su función en el derecho tributario.

Y lo es porque las reformas tributarias –en particular, esa especie de utopía de la *reforma estructural* con la cual se han desgastado los políticos– parecen agotadas. Es la hora, por tanto, de la administración y, si bien las herramientas son más del ámbito de la gestión, también serán muy útiles los instrumentos normativos modernos, como es el caso de esta cláusula general, pues, como se ha proclamado, somos esencialmente estados tributarios[1], esto es, la fuente fundamental para la financiación de sus fines son los impuestos que pagamos los ciudadanos[2]. Aquí se concretan las categorías que tanto se han difundido como los grandes cambios del 91: el carácter social del Estado de derecho (artículo 1) y el alcance de la justicia tributaria en concreto (artículo 95-9). Y, si bien no podemos obviar los riesgos derivados de una sociedad con un bajo nivel de legitimidad institucional, es preciso comprender esta figura para usarla con tino y objetividad, midiendo correctamente su alcance, y esa responsabilidad es, en primera instancia, sin duda, de la DIAN.

---

1 KIRCHHOF, PAUL. "La influencia de la Constitución alemana en su legislación tributaria". En *Garantías constitucionales del Contribuyente*, Tirant lo Blanch, Valencia, España, 1999.

2 Los ingresos tributarios representan aproximadamente la mitad del presupuesto 2021 en Colombia. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

El impuesto es un instrumento de intervención en la economía (art. 334 C. N.), más aun en una sociedad con los niveles de desigualdad y pobreza como la nuestra[3] y a pesar de la desconfianza popular en nuestras instituciones públicas, que incluye a la administración tributaria, y a la rama judicial, a la hora de darle el alcance en los casos concretos, corresponde hacer un esfuerzo de comprensión de esta figura para utilizarla con eficacia, pues parte de la brecha tributaria (*tax-gaap*), entendida como los recursos públicos perdidos por todas las formas del fraude a las normas tributarias[4], se explica, además de la evasión típica, por estructuras más sofisticadas allí donde se concentra buena parte de la capacidad económica de la sociedad.

La incorporación de la cláusula en el ordenamiento jurídico debe entenderse como una garantía para limitar el poder de la administración, siguiendo las reglas del debido proceso y dentro de los límites del presupuesto fijado en la norma, conforme al principio de legalidad, vale decir, como una suerte de presupuesto complementario del hecho imponible. Su aplicación está en la entraña de la calificación, interpretación e integración de las normas tributarias.

Por esto, su eficacia radica en que se focaliza en lo que se ha denominado el riesgo subjetivo, con el cual los contribuyentes, al autoliquidar su deuda tributaria –como un deber de colaboración con el Estado–, pueden verse tentados a minimizar su costo tributario cuando optan por abusar de las normas en aras de la autonomía de la

---

3 El índice de pobreza en Colombia para 2018 fue de 27 %. DANE.

4 ZORNOZA, JUAN JOSÉ. "El fraude fiscal en España". En *El fenómeno del fraude fiscal en España*, Aranzadi, 2018.

voluntad para organizar jurídicamente sus operaciones económicas.

En la facultad administrativa de verificar y comprobar la determinación y liquidación de la deuda tributaria, es consustancial la potestad de recaracterizar las operaciones del contribuyente, con la debida fundamentación y con arreglo al debido proceso. Sin embargo, la posible discrecionalidad al ejercer estas potestades se limita bajo la positivización de esta cláusula general, en cuanto ordena y enruta esta facultad para aquellos casos en los cuales el contribuyente utiliza formas impropias para los solos fines de lograr ahorros tributarios, limitando la libertad de diseñar sus negocios.

La interpretación de las normas tributarias implica en primer lugar la calificación del supuesto fáctico con el cual se origina la obligación tributaria y, en seguida, la identificación de la norma aplicable para que, interpretando la norma, mediante la subsunción se arribe a la consecuencia jurídica que corresponda.

El legislador tributario, para configurar el hecho generador, acude a figuras ya decantadas en el derecho privado, en las cuales se manifiesta, por su naturaleza y contenido, una capacidad económica que legitima su gravamen por el derecho tributario.

En una primera etapa, la utilización de estas formas jurídicas del derecho privado por las normas tributarias era más específica, sobre contratos o actos definidos por el derecho común. Con el tiempo, sin embargo, el hecho generador, por ejemplo en el impuesto de renta, asumió una definición más genérica, bajo la modalidad de un impuesto global o sintético, sobre los ingresos ordinarios y extraordinarios del periodo anual, susceptibles de incrementar su patrimonio. En todo caso, es usual que en muchas normas específicas se aluda a contratos o figuras

tomadas del derecho civil, comercial o laboral (contratos de renta vitalicia, comodato, concesión, *factoring*, contrato de trabajo), con lo cual, el intérprete de la norma tributaria se enfrenta al alcance tributario de una figura jurídica proveniente de una rama diferente del derecho. En este punto, el derecho tributario se ha planteado el dilema sobre la forma de abordar este supuesto, y se han planteado[5] tres opciones para su aplicación:

i) Bajo el sentido de la figura civil, una visión muy formal que da lugar a acentuar la autonomía de la voluntad para hacer negocios, con lo cual, es fácilmente eludible el tributo, pues, invocando tal autonomía como un derecho que deriva de su libertad, diseña figuras jurídicas con un propósito principal: reducir la carga tributaria; así se protege la libertad de evitar el cumplimiento de la obligación tributaria, con un excesivo individualismo, en desmedro de las funciones del Estado, lo cual no hace más que ahondar la desigualdad por cuenta de la reducción de la solidaridad.

ii) Una segunda opción es que el derecho tributario inserte en la norma su propia definición a los efectos del respectivo impuesto, que otorga precisión sobre su alcance[6].

iii) La tercera sería la más idónea, pero así mismo la más problemática: tomar la figura del derecho privado, pero interpretarla conforme a la finalidad de la norma tributaria, esto es, entendiendo que en ella subyace una capacidad económica, que el legislador tributario ha tomado como presupuesto del hecho imponible y, por tanto, no se limita

---

5 Ruiz Almendral, Violeta. *El fraude a la ley tributaria a examen*, Thomson-Aranzadi, 2006.

6 El artículo 421 del Estatuto Tributario define venta para efecto del IVA.

a su configuración formal, sino que la interpreta para los fines fiscales para los cuales se ha utilizado, es decir, en función de la capacidad económica allí subyacente a fin de que se cause el impuesto.

La evolución de la interpretación de las figuras del derecho privado incorporadas en las normas tributarias, y en particular su calificación e interpretación, parte de dos circunstancias históricas. En primer lugar, las crecientes necesidades fiscales; en segundo lugar, el desarrollo económico derivado de la economía de mercado y su progresiva globalización. El incremento de la presión tributaria provoca la necesidad –muy en la lógica empresarial de maximizar las utilidades– de reducir el costo tributario, sin reparar suficientemente que es el Estado el que garantiza el mercado, vale decir, la seguridad jurídica del respeto a la propiedad y la exigencia de los contratos.

Dos tendencias desarrolladas por la jurisprudencia y la doctrina en el siglo pasado, la primera en Alemania (interpretación económica de las normas tributarias) y la segunda en los Estados Unidos (sustancia sobre forma), revelan un campo de batalla sobre la aplicación de las normas tributarias. Es en este contexto donde surge la cláusula general antielusión, como una herramienta que está llamada a contener el uso del poder de recalificación y recaracterización de las figuras jurídicas utilizadas por el contribuyente, en uso de su facultad de verificar y comprobar la deuda tributaria por parte de la administración tributaria. Paradójicamente, una figura llamada a dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes es cuestionada por la incertidumbre que genera, cuando la norma que la configura exige condiciones para su aplicación, que deberán interpretarse en cada caso concreto. Por supuesto, la cláusula también tiene un efecto disuasivo, en cuanto limita la libertad derivada de la autonomía de la voluntad

para hacer los negocios, usando las formas jurídicas que se elijan; pero la nuez de la cláusula es que esa libertad negocial no incluye la libertad para someterse o no a la obligación tributaria.

Ciertamente, si bien es necesario proteger a los contribuyentes de los excesos que pudieren derivarse del uso excesivo de esta facultad administrativa, debe cumplir su finalidad como una herramienta efectiva a la hora de gravar la capacidad tributaria expresada en la realidad de una economía de mercado, creciente y expansiva, pues el Estado debe fortalecerse, legítimamente, tanto para mantener la seguridad de la inversión como para redistribuir la riqueza y contribuir a tener sociedades más equitativas. Por tanto, es preciso comprender cabalmente la naturaleza y la función de esta figura en los sistemas tributarios, más aun en culturas jurídicas conservadoras que tienden a la interpretación predominantemente formalista.

Por ejemplo, en Alemania a comienzos del siglo XX, cuando surgió la teoría de la interpretación económica de las normas tributarias, que en su momento fue muy debatida, fue desechada posteriormente, en buena parte por los excesos cometidos en su aplicación por el Estado. Con el paso del tiempo, se ha venido transmutando en una interpretación teleológica de las normas tributarias, esto es, entendiendo que es de su naturaleza la finalidad recaudatoria, en función de la capacidad económica de los contribuyentes, conforme al principio de justicia tributaria y a la finalidad redistributiva del Estado. Aquí es igualmente relevante definir los límites de esa interpretación, y la respuesta es que tal interpretación debe ceñirse al significado de las expresiones en su sentido natural, con las limitaciones sobre el uso de la analogía en una figura de la cual se predica el principio de legalidad. En todo caso, hay igualmente asuntos polémicos, como la distinción de la

prohibición de la analogía, que por ejemplo en el derecho español se limita al hecho imponible y las exenciones, con lo cual, es viable la integración analógica dentro de estas restricciones. Así mismo, la diferenciación de las distintas formas que adopta el fraude, como la evasión, la elusión y la simulación, por sus diferentes consecuencias jurídicas.

Respecto a la doctrina de la sustancia sobre la forma, el derecho americano ni siquiera estima que deba tener en su ordenamiento una cláusula antielusión, porque es de su naturaleza resolver conforme a la jurisprudencia, y es allí donde se ha reconocido la doctrina del *business purpose* como la sustancia contractual. Es decir, que sin esa condición un contrato con la sola finalidad del ahorro fiscal que carezca de propósito negocial no puede ser admitido como legítimo, por la primacía del interés público sobre el interés particular, que impide que en aras de esa libertad eluda la obligación tributaria derivada de su operación económica, valiéndose de formas artificiosas sin propósito distinto al mero ahorro fiscal.

En todo caso, el contribuyente mantiene un espacio de libertad en el cual podrá diseñar las formas jurídicas que prefiera para realizar sus operaciones y que en ellas encuentre lo que se denomina *economía de opción*, porque ciertamente la incompletitud del sistema tributario, bien por una política tributaria explícita, bien por sus vacíos y contradicciones, permite el uso legítimo de formas jurídicas que alternativamente tengan una menor carga tributaria, pero sin acudir a formas artificiosas o impropias, y en tales circunstancias estas alternativas pueden ser válidas, siempre que no haya abuso de las normas tributarias, entendido como el uso de formas artificiosas sin propósito diferente al ahorro fiscal.

El concepto de cláusula antielusiva corresponde a la "estructura normativa cuyo presupuesto de hecho está

formulado con más o menos amplitud, al cual se ligan unas consecuencias jurídicas que asignan a la administración la potestad de desconocer el acto elusorio realizado o aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir"[7]. La figura, como se entiende, exige dos supuestos: el carácter artificioso o impropio de la forma utilizada frente al fin perseguido por las partes y, además, la carencia de un propósito negocial, es decir, que el único propósito sea tan solo obtener un ahorro tributario.

II. El reto de aplicar la cláusula antielusión en el derecho colombiano

Los antecedentes en el plano normativo se han caracterizado por la carencia de una técnica adecuada. Un ejemplo, ya lejano, proviene de la regulación de la simulación en el Decreto 2053, y cabe señalar que se explica por su carácter jurídico, esto es, se trataba del presidente en uso de su función legislativa excepcional, por virtud de la entonces emergencia económica, vale decir, sin el debate democrático propio de las leyes. Esta norma prohibía la simulación de una manera escueta y amplia:

> Se presume que hay simulación cuando quiera que de la celebración de uno o más actos jurídicos del contribuyente resulte manifiesta disminución de los impuestos que el Fisco hubiera percibido, de no haberse efectuado tales actos.

Aun considerando que la norma era precaria, la decisión de declarar la inexequibilidad, de la entonces Corte Suprema

---

7 Cruz Padial, Ignacio y Bahia Almanssa, Belen. "Cláusulas elusivas generales *versus* cláusulas particulares". En *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Aranzadi-Thomson Reuters, 2010.

de Justicia, encarna esta visión civilista con la cual se juzgaban las normas tributarias:

> […] cuando los sujetos de derecho obran sin contrariar la Constitución o las leyes, su conducta está protegida por una garantía, que es clave de todos los derechos civiles y seguridades sociales de que trata el título III de la Carta y fundamento de las libertades públicas que en Colombia privan sobre los procederes abusivos de los particulares y de las autoridades. En efecto, el canon 20 del Código institucional, cuyo origen deriva de los artículos 4º y 5º de la declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 1789 […][8].

En el actual Estatuto hay varios ejemplos de una suerte de lo que podrían calificarse como cláusulas específicas[9]; pero solo fue en el 2012 cuando se incorporó la cláusula elusiva general, en una reforma imbuida de las tendencias de la tributación internacional, cuando Colombia se encontraba en el proceso de acceder a la OCDE. Es así como el gobierno presentó un proyecto en donde incluyó esta figura que, como característica especial, traía unas hipótesis en las cuales se presumía la conducta elusiva, con el efecto de trasladar la carga de la prueba al contribuyente, y el gobierno justificaba esta como una herramienta para "aumentar el recaudo y fortalecer la cultura del cumplimiento tributario"[10]. Sin embargo, en el proceso legislativo

---

8 Corte Suprema de Justicia. Sentencia 31 de octubre de 1974.

9 Artículos 151, 152 y 153 del Estatuto Tributario, entre otras.

10 "Para que el sistema tributario realmente tenga posibilidades efectivas de combatir las prácticas abusivas, especialmente aquellas que son más sofisticadas, se requiere que las autoridades administrativas y judiciales puedan cuestionar la validez de transacciones que no tienen propósitos de negocios distintos a la reducción de impuestos. Con esto en mente, se propone introducir al Estatuto Tributario una cláusula general antiabuso (GAAR)". Exposición de motivos Proyecto de la Ley 1607 de 2012.

la propuesta se transformó, especialmente en el procedimiento de aplicación, de tal forma que la hizo inaplicable.

En el 2016, la Ley 1819 reformuló la figura con una definición más en la línea de las dos exigencias señaladas –"negocios jurídicos artificiosos sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario"– y, en particular, sustituyó el engorroso procedimiento de la Ley 1607 y lo simplificó reconduciéndolo, con algunas condiciones, al procedimiento de fiscalización ordinario.

También incorporó una cláusula sectorial para las entidades sin ánimo de lucro, para evitar el fraude a la ley, para aprovecharse del beneficio previsto para acceder al régimen tributario especial, que implica tanto la exención como la tarifa reducida para los contribuyentes sujetos a este régimen[11].

Respecto a su aplicación, no se conoce un caso en el cual la administración haya hecho uso de esa esta herramienta. Sin embargo, lo que se puede observar es una confusión conceptual en cuanto entiende la elusión como un género del abuso de las normas, en donde incluye el abuso del derecho, el fraude y la simulación, a pesar de que la norma que incluyó esta figura la denomina abuso en materia tributaria. Más aun, en la pretensión de distinguir la evasión y la elusión, tampoco revela la correcta diferenciación de estas figuras. Si bien esto demuestra la precariedad técnica de la administración, lo que en verdad se requiere es voluntad política para utilizar esta herramienta.

Sobre la jurisprudencia, no hay antecedentes, dado que la norma de la cláusula general es muy reciente y, como se advierte, aún no hay casos de su aplicación. Sin

---

11 Artículo 364-1 del Estatuto Tributario.

embargo, suelen citarse reiteradamente, como ejemplos, algunas sentencias que no se refieren a la calificación en concreto, y solo porque *obiter dicta* aluden a doctrinas como la sustancia sobre la forma, pero que, no existiendo cláusula general en el ordenamiento, no se puede referir al caso objeto de análisis, con lo cual, no puede decirse que exista jurisprudencia sobre esta figura en la cual se revele la posición de la jurisprudencia respecto de dicha figura. Esta será una tarea por venir y para la cual debemos prepararnos. Respecto al procedimiento para su aplicación, el Estatuto lo incorpora dentro del procedimiento general del debido proceso, con algunas condiciones, protegiendo los derechos y garantías del contribuyente.

En una cultura jurídica formalista como la nuestra, caracterizada por un fuerte acento de derecho común, una precaria comprensión dogmática del derecho tributario y de sus construcciones teóricas, como el hecho generador, en el cual se afinca como un supuesto complementario la figura de la cláusula antielusión de carácter general, se pone en riesgo el uso eficaz de esta herramienta que es decisiva para entender el alcance del poder tributario del Estado, como un instrumento de intervención en la economía, para combatir todas las formas de fraude a la ley tributaria –con las garantías del debido proceso–, reivindicando la autonomía del derecho tributario. Nos esperan retos fiscales frente a los cuales el agotamiento de las fuentes de los impuestos tradicionales, y sobre todo la baja gobernabilidad, pondrán el énfasis en la reducción de la brecha tributaria (*tax-gaap*) que se estima en 8 % del PIB, por cuenta de las acciones de fiscalización de la DIAN, donde será puesto a prueba el uso administrativo de la cláusula general antielusión.

Bibliografía

Cruz Padial, Ignacio y Bahia Almanssa, Belen. "Cláusulas elusivas generales versus cláusulas particulares". En *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Aranzadi-Thomson Reuters, 2010.

Kirchhof, Paul. "La influencia de la Constitución alemana en su legislación tributaria". En *Garantías constitucionales del Contribuyente*, Tirant lo Blanch, Valencia, España, 1999.

Ramírez Pardo, Héctor Gustavo. *Cláusula general antiabuso*, Universidad del Rosario, 2016.

Ruiz Almendral, Violeta. *El fraude a la ley tributaria a examen*, Thomson-Aranzadi, 2006.

Ruiz Almendral, Violeta y Zornoza, Juan. *La aplicación de las normas tributarias*.

Zornoza, Juan José. "El fraude fiscal en España". En *El fenómeno del fraude fiscal en España*, Aranzadi, 2018.

Universidad Externado de Colombia

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.