**OFICIO Nº 002114**

**26-11-2018**

**DIAN**

Dirección de Gestión Jurídica

100208221 002114

Bogotá, D.C.

**Ref:** Radicado 100042573 del 26/08/2018

Cordial saludo, señora González:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias.

No es de nuestra competencia emitir conceptos sobre procedimientos específicos o actuaciones particulares concretas que deban adelantar los contribuyentes frente a obligaciones previstas en el Estatuto Tributario.

A continuación, damos respuesta a la consulta en la cual se formulan 3 interrogantes luego de describir el siguiente caso:

*(…)*

*1. Se trata de una compañía que presenta una investigación fiscal por el año 2015 y que refleja pérdida líquida en dicha vigencia gravable.*

*2. Se encuentra debidamente probado en la investigación la elusión fiscal.*

*3. La Administración Tributaria para el caso de la elusión fiscal se fundamenta en su decisión, entre otros, en los conceptos tributarios (N° 051977 de agosto 2 de 2005), los fines, la efectividad de los principios tributarios y constitucionales del Estado, entre otros, derecho a la equidad, derecho a la igualdad y al derecho sustancial tipificados en los artículos*[*107*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155)*,*[*683*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850)*del estatuto tributario, 1, 2, 13, 95-9, 209, 228 y 363 de la Constitución Política, y adicionalmente en los precedentes judiciales del Consejo de Estado y la Corte Constitucional (Sentencia C-015 de enero 21 de 1993; Sentencia N° 1122 de octubre 25 de 2001) relacionados con la elusión fiscal.*

*4. Que de acuerdo a lo enseñado por el Consejo de Estado y la Corte Constitucional una sola sentencia constituye precedente judicial y es Ley en sentido material, tal como se expone en el fallo N° 11001031500020130269001 de fecha 19 de febrero de 2015, M.P. Alberto Yepes Barreto.*

*5. Que el parágrafo del*[*artículo 869*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1080)*del estatuto tributario vigente al momento de los hechos establece que la decisión de la existencia del abuso del derecho debe ser adoptada por un Comité o cuerpo colegiado, conforme se establezca en el reglamento.*

*(…)*

El consultante hace referencia a 3 tópicos distintos del derecho tributario, a saber: a) abuso en materia tributaria, b) elusión fiscal y c) fraude fiscal, los cuales, a pesar de tener un tratamiento independiente desde el punto de vista normativo, se asemejan en que describen conductas que favorecen la disminución de pagos en impuestos, acciones que no obedecen a una aplicación efectiva de la economía de opción, sino una afectación injustificada al recaudo.

a) La figura del abuso en materia tributaria, hoy se encuentra regulada en el [artículo 869](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1080) del estatuto tributario que había sido adicionado por los artículos 122 a 124 de la Ley 1607 del 2012, y fue objeto de modificación por el artículo 300 de la Ley 1819 de 2016, cuyo tercer objetivo fue precisamente la lucha contra la evasión y la elusión fiscal.

Dicho artículo define con claridad en el inciso 2º lo que constituye abuso en materia tributaria, en los siguientes términos:

*(…)*

*“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.”*

*(…)*

A partir de la reforma se establece también el procedimiento que debe seguirse para desconocer los efectos de operaciones que la DIAN identifique como distintas a las que el contribuyente pretende presentar y por consiguiente plausibles de configurar un abuso en materia tributaria. El cambio introducido al [artículo 869-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=29973) determina el *procedimiento especial por abuso en materia tributaria.*

Antes de la Ley 1819 de 2016, el parágrafo del [artículo 869](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1080) del estatuto tributario establecía que *“la decisión acerca de la existencia de abuso*[debía] *ser adoptada por un cuerpo colegiado o comité, conforme lo establezca el reglamento, del cual forme parte el Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el director de gestión de fiscalización, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el superintendente de la superintendencia a la que corresponda la inspección, vigilancia y control de la entidad y el Procurador General de la Nación. …”.*

Tal Comité, en efecto, no fue objeto de reglamentación, tal y como lo afirma el peticionario. En consecuencia, para el año fiscal 2015 no es factible adoptar la decisión de existencia de abuso en materia tributaria, en los términos del subrogado [artículo 869](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1080) del Estatuto Tributario, porque la facultad estaba reservada a un cuerpo colegiado que nunca existió.

No obstante lo anterior, es claro que jurisprudencialmente se ha reconocido la existencia del principio de sustancia sobre forma. La Corte Constitucional ha determinado que dicho principio resulta aplicable en materia tributaria y, de hecho, ha mencionado que la ley tributaria no puede leerse solo en su sentido formal. Entonces, si bien no fue reglamentado el [artículo 869](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1080) del Estatuto Tributario, muchas de las situaciones cubiertas por dicho artículo podrían verse contrarrestadas con base en el principio de sustancia sobre forma, el cual puede ser aplicado. Dicho principio reza de la siguiente forma:

*“Los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia económica; si su resultado material, así comprenda varios actos conexos, independientemente de su forma jurídica, es equivalente en su resultado económico a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a las cuales se imputan, no pueden evadir o eludir, el pago de los impuestos. El principio de prevalencia del derecho sustancial, no puede ser ajeno al sistema tributario. El sistema tributario en el Estado social de derecho es el efecto agregado de la solidaridad de las personas, valor constitucional fundante, que impone a las autoridades la misión de asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares. La efectividad del deber social de toda persona de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de concepto de justicia y equidad”, abona el criterio de privilegiar en esta materia la sustancia sobre la forma.” (Corte Constitucional. Sentencia C-015 de 1993).*

b) La elusión fiscal por su parte, es una forma de reducir el valor a pagar de los tributos a través de métodos que no necesariamente alcanzan a constituir una violación de la ley o indirectamente obtienen ese resultado. En nuestro estatuto fue introducida para el régimen tributario especial por el [artículo 364-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=42508) adicionado por el artículo 158 de la Ley 1819 de 2016 que se titula: *Cláusula general para evitar la elusión fiscal.*Asimismo, el procedimiento especial por abuso en el régimen tributario especial está regulado en el artículo 1.2.1.5.1.43 del DUR 1625 de 2016 adicionado por el artículo 2º del DR 2150 de 2017.

La cláusula fue introducida para evitar que las entidades beneficiarias del régimen tributario especial defrauden las normas fiscales mediante la simulación, encubrimiento o celebración de negocios jurídicos inexistentes. La declaración de abuso, fraude o simulación que culmina con la exclusión del régimen está sometida exclusivamente al procedimiento tributario previsto para proferir liquidación oficial de revisión.

De igual manera, el principio mencionado con anterioridad (i.e. sustancia sobre la forma), puede ser aplicable a situaciones bajo las cuales se encuentra presente una elusión.

c) En tercer lugar, la figura del fraude fiscal no tiene norma que lo regule, pero la DIAN mediante el Concepto 051977 de 2005 se pronunció sobre la viabilidad de aplicarla cuando el contribuyente tiene la pretensión de evadir premeditadamente el pago de sus obligaciones fiscales.

Dicho concepto, que se basa en la doctrina y la jurisprudencia, adoptó el fraude fiscal como figura autónoma afirmando que la administración de impuestos puede sancionar tales conductas; por ejemplo, mediante la sanción por inexactitud prevista antes de la Ley 1819 de 2016, en los artículos [647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) y [648](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=805) del estatuto tributario.

Exactamente, el concepto toma como punto de referencia la Sentencia C-015 de 1993 que desarrolló los términos de fraude fiscal o abuso de las formas jurídicas para evitar cumplir con las obligaciones tributarias, definiendo los conceptos de elusión y evasión.

Por último, conductas que configuran abuso en materia tributaria pueden ser objeto de sanción por generar alguna causal de inexactitud de las previstas en el [artículo 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del estatuto tributario. Por ello, no se puede concluir contundentemente que como el comité o cuerpo colegiado a que se refería el parágrafo del anterior [artículo 869](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1080) no se constituyó, las conductas abusivas, elusivas o evasivas de los contribuyentes de las vigencias anteriores a año fiscal 2015 no podían ser objeto de control y sanción por parte de la DIAN.

Con base en el contexto anterior damos respuesta a las preguntas objeto de esta consulta:

*1. ¿Si resulta procedente proferir requerimiento especial por presentarse abuso del derecho en la vigencia fiscal del año 2015, con fundamento en los conceptos tributarios, principios constitucionales y precedentes judiciales del Consejo de Estado y la Corte Constitucional teniendo en cuenta que constituyen ley en sentido material?*

Reiterando lo dicho al comienzo de este escrito, en el sentido que no es función de esta Subdirección resolver casos concretos, se contesta: Antes de la reforma introducida por la Ley 1819 de 2016, los casos de abuso en materia tributaria no podían ser decididos por la administración de impuestos porque el Comité al que se refería el parágrafo del [artículo 869](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1080) del Estatuto Tributario no fue objeto de la reglamentación que ordenaba la Ley. Sin embargo, dichas acciones podían ser contrarrestadas con el principio de sustancia sobre forma y las sanciones mencionadas con anterioridad.

*2. ¿Conocido que el parágrafo del*[*artículo 869*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1080)*del ET no fue reglamentado, y que se desconoce la etapa del proceso en [la] cual debe intervenir el comité o cuerpo colegiado, se pregunta si es dable aplicar la figura del abuso del derecho desconociendo los precedentes judiciales que dan origen a la norma?*

Aunque no existe precedente judicial mediante el cual las altas corporaciones hayan afirmado que la DIAN debe optar por no determinar un fraude a la ley con propósitos tributarios, antes de la Ley 1819 de 2016 las conductas abusivas en materia tributaria descritas en el [artículo 869](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1080) del estatuto tributario no pudieron haber sido objeto de declaración por la inexistencia del Comité a que se refería el parágrafo de dicha norma. Como se manifestó con anterioridad, si bien no es dable aplicar dicho artículo, es posible aplicar los principios mencionados y las sanciones correspondientes.

*3. En el supuesto de aceptar la aplicación del parágrafo (sic)*[*869*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1080)*del ET se requiere se precise el marco jurídico que disponga que la norma resulta aplicable a pesar de no ser reglamentada y que resulta prevalente su aplicación en contra de los principios constitucionales y precedentes de la Corte Constitucional, toda vez, que el parágrafo del*[*artículo 869*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=1080)*del estatuto tributario no tiene la potestad legal de dejar sin efectos los pronunciamientos de las altas Cortes, y su aplicación se encuentra condicionada conforme lo establezca el reglamento?*

Antes de la Ley 1819 de 2016 el abuso en materia tributaria en los términos del derogado [artículo 658](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=819) del estatuto tributario no podía ser declarado por la DIAN porque el Comité con facultades para decidir su configuración no fue objeto de reglamentación.

No obstante, las iniciativas para combatir las conductas abusivas, elusivas o fraudulentas en materia fiscal han existido desde mucho antes de la entrada en vigencia de dicha ley. Se cita como ejemplo el Concepto 051977 de 2005.

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica