**OFICIO Nº 744 [904821]**

**27-05-2021**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221-744

Bogotá, D.C.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Tema** |  |  | Procedimiento tributario |
| **Descriptores** |  |  | Abuso en materia tributaria |
| **Fuentes formales** |  |  | Artículos 869 y 869-1 del Estatuto Tributario  Artículo 88 de la Ley 1437 de 2011  Resolución DIAN N° 000004 de 2020  Corte Constitucional, M.P. DIANA FAJARDO RIVERA, Sentencia C-163/19. |

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario formula diferentes interrogantes, los cuales se resolverán cada uno a su turno:

**1. “*¿Puede la autoridad tributaria, al amparo del principio de sustancia sobre la forma, recaracterizar, reconfigurar o desconocer operaciones o serie de operaciones que se enmarquen en el concepto de abuso en materia tributaria sin aplicar el procedimiento descrito en los artículos 869 y 869-1 del Estatuto Tributario?”***

En el evento en que la Administración Tributaria considere procedente recaracterizar o reconfigurar una operación o serie de operaciones que constituyan abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos – en los términos del artículo 869 del Estatuto Tributario – debe atender el procedimiento tributario específicamente establecido para ello, el cual se encuentra consagrado en el artículo 869-1 *ibídem*y desarrollado mediante la Resolución DIAN N° 000004 de 2020.

 Precisamente, el parágrafo 2° del citado artículo 869-1 señala: *“El procedimiento de que trata el presente artículo tiene como propósito la reconfiguración o recaracterización de una operación o serie de operaciones que constituyan o puedan constituir abuso en materia tributaria”*(subrayado fuera del texto original).

 Ahora bien, no se puede desconocer que el principio de sustancia sobre forma ha sido reconocido jurisprudencialmente y, para este Despacho, es claro que el mismo puede ser invocado por la Autoridad Tributaria en el marco de otros procedimientos generales de control, revisión y fiscalización. Esto, pues las operaciones que lleven a cabo los contribuyentes deben contar con sustancia económica, debiendo prevalecer la realidad de las mismas sobre su forma.

**2. *“¿Las actuaciones administrativas tendientes a desconocer o recaracterizar las operaciones presuntamente consideradas como SIMULADAS, deben hacer observancia al procedimiento descrito en el artículo 869-1 del Estatuto Tributario como garantía al derecho de, (sic) contradicción, audiencia y de defensa del contribuyente?”***

 Por favor remitirse a la respuesta dada al anterior interrogante.

 Sumado a lo antepuesto, conviene tener en cuenta pronunciamientos como la Sentencia C-163 de 2019 de la Corte Constitucional, M.P. DIANA FAJARDO RIVERA, en la que se indicó: *“El debido proceso constituye un conjunto de garantías destinadas a la protección del ciudadano vinculado o eventualmente sujeto a una actuación judicial o administrativa, para que durante su trámite se respeten las formalidades propias de cada juicio. En consecuencia, implica para quien asume la dirección del procedimiento la obligación de observar, en todos sus actos, la plenitud de las formas previamente establecidas en la Ley o en los reglamentos. Esto, con el fin de preservar los derechos de quienes se encuentran incursos en una relación jurídica, en todos aquellos casos en que la actuación conduzca a la creación, modificación o extinción de un derecho o una obligación o a la imposición de una sanción”*(subrayado fuera del texto original).

**3. “*¿Qué efectos o consecuencias jurídicas produce un Requerimiento especial o Liquidación oficial de revisión, cuyo objeto es el desconocimiento o recaracterización de operaciones constitutivas de abuso en materia tributaria, cuando el ente fiscalizador omite señalar las normas en las que debían fundarse (artículos 869 y 869-1 del ET) y por el contrario, propone justificar su actuación al amparo del principio de sustancia sobre la forma, a pretexto de determinar la verdadera naturaleza, forma o particularidades de una operación o serie de operaciones?”***

Como ya se indicó, en los actos administrativos en los que se proponga una recaracterización o reconfiguración de una operación o serie de operaciones que constituyan abuso en materia tributaria, el funcionario competente debe seguir el procedimiento contemplado en el artículo 869-1 del Estatuto Tributario y desarrollado mediante la Resolución DIAN N° 000004 de 2020.

Ahora bien, es conveniente que el peticionario tenga en cuenta que todo acto administrativo goza de presunción de legalidad mientras no haya sido anulado por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, tal y como lo dispone el artículo 88 de la Ley 1437 de 2011.

**4. “*¿Puede la DIAN pretermitir la etapa del emplazamiento especial por abuso en materia tributaria, señalado en el artículo 869-1 en dichos casos?”***

Teniendo en cuenta la respuesta dada al interrogante #1 anterior y, a partir de la lectura del artículo 869-1 del Estatuto Tributario y del artículo 10 de la Resolución DIAN N° 000004 de 2020, para este Despacho es claro que la Administración Tributaria no puede pretermitir el emplazamiento especial por abuso en materia tributaria; de hecho, es una obligación a cargo del correspondiente funcionario, tal y como se desprende de la redacción de la norma en modo imperativo: *“El funcionario competente que, dentro del término de firmeza de la declaración, evidencie que una operación o serie de operaciones puede constituir abuso en materia tributaria, en los términos del artículo 869, deberá emitir un emplazamiento especial explicando las razones en las que se basa, sustentadas si quiera en prueba sumaria”*(subrayado fuera del texto original). Así, una vez notificado en debida forma, el contribuyente dispone de un término de tres (3) meses para contestarlo, aportando y/o solicitando las pruebas que considere pertinentes.

**5. “*Frente a los casos de abuso en materia tributaria, donde el ente fiscalizador traslada la carga de la prueba al contribuyente para que este pruebe la trazabilidad de una o varias operaciones y el contribuyente presenta los respectivos soportes de pago bancario, junto con los documentos legales requeridos para la procedencia de la operación y además, justifica la necesidad y relación de causalidad existente entre la materia primera, insumo o servicio adquirido con los ingresos realizados ¿Puede la DIAN, basado únicamente en la prueba indiciaria y sin haber controvertido las pruebas presentadas, aducir que simplemente no se demostró la realidad de la operación y omitir su obligación de valorar correctamente las pruebas o la de oficiar aquellas que consideres pertinentes para demostrar la realidad de la operación?”***

Tal y como se desprende del artículo 869-1 del Estatuto Tributario, en el emplazamiento especial, requerimiento especial o en el emplazamiento previo por no declarar, según sea el caso, que se expida en el desarrollo del procedimiento especial por abuso en materia tributaria, la recaracterización o reconfiguración de la operación o serie de operaciones se deberá realizar teniendo en cuenta el acervo probatorio recaudado durante dicho procedimiento, lo cual implica que el respectivo funcionario se debe pronunciar sobre la valoración de las pruebas allegadas y/o solicitadas oportunamente por el contribuyente, en el marco de dicho procedimiento.

Al respecto, vale la pena resaltar lo dispuesto en el parágrafo 1 del artículo 869-1 que señala: “*La motivación de que trata este artículo deberá contener la descripción de los hechos, actos u omisiones que constituyen la conducta abusiva, las pruebas en que se funda la Administración Tributaria respecto de tales hechos, actos u omisiones y la referencia expresa a la valoración de las pruebas que haya presentado el contribuyente para desvirtuar la conducta abusiva (…)*” (subrayado fuera del texto original).

 Atentamente,

**NICOLÁS BERNAL ABELLA**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales