**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

**OFICIO Nº 054120**

**28-08-2013**

Señor  
**ANTONIO BONFIGLIO SALERNO**

**Tema:** Procedimiento Tributario  
**Descriptores:** Fraude Fiscal  
**Fuentes Formales:** Ley 1607 de 2012 artículos 122, 123 y 124  
Corte Constitucional Sentencia C-015 del 21 de enero de 1993  
Código Civil artículo 27  
Gaceta del Congreso Nº 666 del 05 de octubre de 2012

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 00006 de 2009, este Despacho es competente para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Sobre su consulta referida a operaciones que califica presuntamente como de “lavado de activos” y por lo tanto denunciables ante las autoridades penales, comedidamente le informamos que en efecto a cualquier ciudadano le asiste el deber de denunciar cuando tenga conocimiento de delitos y que deban investigarse de oficio, en los términos del artículo 67 del Código de Procedimiento Penal y por lo tanto serán las autoridades judiciales las competentes para investigar y adelantar los respectivos procesos.

**Ahora bien, mediante la Ley 1607 de 2012 se estableció “el abuso en materia tributaria”, en virtud del cual se faculta a la administración tributaria para investigar y reconfigurar toda conducta que se considere abusiva en materia tributaria que no sea el resultado de un propósito comercial o de negocios legítimo y razonable.**

**En ese sentido el artículo 869 del Estatuto Tributario señala que constituye abuso o conducta abusiva en materia tributaria:**

• El uso o implementación de entidades, actos jurídicos o procedimientos.

• Para “alterar, desfigurar o modificar artificialmente” los efectos tributarios que de otra manera se habrían generado.

• En cabeza de un contribuyente o responsable de tributos, b sus vinculados, socios, accionistas o beneficiarios reales.

• Con el fin de obtener un provecho tributario consistente, “entre otros”, en la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, incremento del saldo a favor, pérdidas fiscales o la extensión de beneficios o exenciones.

Esta misma norma señala que no se entenderá que existe abuso cuando el contribuyente se acoja, mediante el cumplimiento de los requisitos pertinentes, a beneficios expresamente consagrados en la ley, sin el uso para tal efecto de mecanismos, procedimientos, entidades o actos artificiosos y que el fraude a la ley con propósitos tributarios constituye abuso en materia tributaria.

En virtud de la regla de interpretación consagrada en el inciso segundo del artículo 27 del Código Civil, es oportuno revisar los antecedentes de esta disposición, para lo cual se acude a la exposición de motivos (Gaceta del Congreso No. 666 del 5 de octubre de 2012) que sobre el particular estableció:

“En relación con las normas antiabuso, esta propuesta de reforma incluye diversos mecanismos de control del abuso destinados a aumentar el recaudo y fortalecer la cultura de cumplimiento tributario. 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).

Actualmente, la Administración no cuenta con suficientes facultades para fiscalizar los casos de abuso o fraude a la ley tributaria. En la mayoría de países, el mecanismo seleccionado para controlar el abuso consiste en la adopción de una cláusula general antiabuso que permite la fiscalización a partir de hipótesis en las que se le pide al contribuyente, mediante la inversión de la carga de la prueba, que demuestre que sus operaciones: actos y demás fueron hechos con un propósito de negocios, distinto al mero ahorro de impuestos. En línea con esta tendencia, se propone que los funcionarios de la Administración Tributaria puedan desconocer cualquier entidad, operación o acto jurídico de manera total o parcial, siempre que quede probado que hubo abuso por parte del contribuyente. Los funcionarios podrán así mismo reclasificar, recaracterizar o recalificar la entidad, Operación o acto jurídico de que se trate, de acuerdo con la naturaleza que hubiese tenido de no haber existido el abuso.

De conformidad con lo anteriormente expuesto, se reitera que la conducta que se considera abusiva en materia tributaria, es la que no sea el resultado de un propósito comercial o de negocios legítimo y razonable, lo que no se puede confundir con el uso que puede hacer un contribuyente de las situaciones establecidas por el legislador a través de las cuales se deriva una atenuación del impacto tributario, situación que se encuadra en el concepto de planeación tributaria y que constituye una actitud totalmente legítima frente al Estado.

Sobre el particular la Corte Constitucional, mediante sentencia C-015 del 21 de enero de 1993, Magistrado Ponente Eduardo Cifuentes Muñoz, estableció:

“El ahorro fiscal es una forma legítima de minimizar la carga fiscal. El contribuyente asume un comportamiento – vgr. abstenerse de consumir un producto determinado – gracias al cual consigue soslayar la obligación tributaria, colocándose en un campo no regulado e indiferente para el Legislador.

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

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

La elusión fiscal, en el plano terminológico y normativo, es objeto de discusión. A ella suelen remitirse las diferentes técnicas y procedimientos de minimización de la carga fiscal, que no suponen evasión en cuanto se dirigen a evitar el nacimiento del hecho que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria.

Algunos consideran que la alusión, a diferencia de la evasión, representa una violación indirecta —admisible en algunos casos e inadmisible en otros (cuando se abusa de las formas jurídicas para evitar o reducir la carga fiscal)— de la ley tributaria. De otra parte, lo que distingue a la elusión fiscal del ahorro fiscal, es la colocación del contribuyente en áreas de comportamiento y de actividad no indiferentes para el legislador, pero deficientemente reguladas por este o no comprendidas de manera efectiva por sus normas”

De conformidad con la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012 y que se plasmó en el artículo 869-1 del Estatuto Tributario, se propuso un sistema mediante el cual de presentarse tres de las siguientes hipótesis, se conminará al contribuyente a probar ante la Administración el propósito de negocios, distinto al mero ahorro o disminución de la carga impositiva, presente en la operación, entidad o acto jurídico de que se trate:

Artículo 869-1. Supuestos para la aplicación del artículo 869 del Estatuto Tributario. Los siguientes son los supuestos a los que se refiere el artículo 869 del Estatuto Tributario:

1. La respectiva operación o serie de operaciones se realizó entre vinculados económicos.

2. La respectiva operación o serie de operaciones involucra el uso de paraísos fiscales.

3. La respectiva operación o serie de operaciones involucra una entidad del régimen tributario especial, una entidad no sujeta, una entidad exenta, o una entidad sometida a un régimen tarifario en materia del impuesto sobre la renta y complementarios distinto al ordinario.

4. El precio o remuneración pactado o aplicado difiere en más de un 25% del precio o remuneración para operaciones similares en condiciones de mercado.

5. Las condiciones del negocio u operación omiten una persona, acto jurídico, documento o cláusula material, que no se hubiere omitido en condiciones similares razonables comercia/mente si la operación o serie de operaciones no se hubieran planeado o ejecutado con el objeto de obtener de manera abusiva para el contribuyente o sus vinculados el beneficio tributario de que trata el presente artículo.

La decisión sobre la calificación del, abuso en materia tributaria se tomará por un cuerpo colegiado o comité, 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, en los términos del parágrafo del artículo 869 del Estatuto Tributario.

Este cuerpo colegiado podrá conminar al contribuyente para que, en ejercicio del derecho de defensa controvierta la ocurrencia de dichos supuestos, o que pruebe que la respectiva operación contaba con un propósito comercial o de negocios legítimo principal frente a la mera obtención del beneficio tributario, o que el precio o remuneración pactado o aplicado está dentro del rango comercial, según la metodología de precios de transferencia, aun cuando se trate de partes vinculadas nacionales.

El artículo 869-2 del Estatuto Tributario establece que en el evento de presentarse abuso en materia tributaria, la Administración tendrá la facultad de desconocer los efectos de la conducta constitutiva de abuso y recaracterizarlos o reconfigurarlos como si la conducta abusiva no se hubiere realizado, para lo cual podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones a cargo del contribuyente o responsable o de sus vinculados o de quienes resulten solidaria o subsidiariamente responsables, así como remover el velo corporativo de las entidades que hayan sido utilizadas en las conductas abusivas.

De conformidad con lo anteriormente expuesto, tenemos que las operaciones que realicen los contribuyentes mediante las cuales se utilicen o implementen entidades, actos jurídicos o procedimientos para alterar, desfigurar o modificar artificialmente los efectos tributarios que de otra manera se habrían generado, constituye abuso en materia tributaria , lo cual no se puede confundir con el uso de beneficios tributarios planteados por el legislador que generen un menor impacto en la tributación de los contribuyentes.

Atentamente,

ISABEL CRISTINA GARCÉS SÁNCHEZ, Directora de Gestión Jurídica.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_