

RESOLUCIÓN NÚMERO

()

Por la cual se establece el procedimiento y aplicación de la cláusula general antiabuso establecida en los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario.

EL DIRECTOR GENERAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

En uso de sus facultades legales, en especial las que le confieren el numeral 12 del artículo 6 del Decreto 4048 de 2008, modificado por el decreto 1321 de 2011.

CONSIDERANDO

Que el artículo 869 del Estatuto Tributario, incluido por el artículo 300 de la Ley 1819 de 2016, establece que: *“La Administración Tributaria podrá recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos.*

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.

PARÁGRAFO 1. Se entiende por recharacterizar o reconfigurar, la potestad con que cuenta la Administración Tributaria para determinar la verdadera naturaleza, forma o particularidades de una operación o serie de operaciones, distinta a la que el obligado tributario pretende presentar, y que conlleva a diferentes consecuencias tributarias.

PARÁGRAFO 2. Se entenderá que un acto o negocio jurídico es artificioso y por tanto carece de propósito económico y/o comercial, cuando se evidencie, entre otras circunstancias, que:

- 1. El acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable.*
- 2. El acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario.*
- 3. La celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes.*

PARÁGRAFO 3. Se entiende por provecho tributario la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias.

Continuación de la Resolución: *“Por la cual se establece el procedimiento y aplicación de la cláusula general antiabuso establecida en los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario”.*

Que el artículo 869 del Estatuto Tributario, tiene como objetivo incluir en la legislación tributaria nacional una herramienta que permita evitar las estructuras u operaciones elusivas. Sin embargo, dicha herramienta no tiene como objetivo permitir la recharacterización de las estructuras evasivas.

Que el artículo 869 del Estatuto Tributario está ubicado en el Libro quinto del Estatuto Tributario, por lo cual podrá ser aplicado a cualquier impuesto del orden nacional.

Que, por lo anterior, es necesario precisar las definiciones de evasión y elusión tributaria, a la luz del artículo 869 del Estatuto Tributario.

Que el inciso segundo del artículo 869 del Estatuto tributario establece que: *“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”.* Por lo anterior, es necesario precisar y aclarar el concepto de razón o propósito económico y/o comercial aparente.

Que el concepto de *“actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente”* es aplicable a los contribuyentes reconocidos como comerciantes en los términos del artículo 10 del Código de Comercio. Sin embargo, es necesario precisar que también será aplicable el artículo 869 del Estatuto Tributario para los casos en los cuales los no comerciantes realicen actos o negocios jurídicos sin sustancia económica, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.

Que el párrafo 3 del artículo 869 del Estatuto Tributario, establece que: *“Se entiende por provecho tributario la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias”.* Sin embargo, es necesario precisar la definición de alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios.

Que el artículo 869 del Estatuto Tributario establece la facultad para la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN de recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituyan abuso en materia tributaria; por lo cual, es necesario precisar que dicha facultad consiste en establecer, exclusivamente para efectos fiscales, cuál sería la forma razonable de realizar la operación, al igual que determinar los efectos tributarios de la misma.

Que la comisión de una conducta abusiva no implica un hecho sancionable directamente. Sin embargo, el Artículo 869 del Estatuto Tributario faculta a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN para recharacterizar o reconfigurar de la operación o actos jurídicos, lo cual si podrá generar la imposición de las sanciones establecidas en el Estatuto Tributario.

Que, en aras de proteger el principio de seguridad jurídica en materia tributaria, la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la Dirección Jurídica de la Dirección de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, deberá dentro del año siguiente a la entrada en vigencia de esta Resolución, emitir un concepto unificado donde se identifiquen, de forma general, las estructuras u operaciones reconocidas como abusivas. Así mismo, dicho concepto unificado tiene como objetivo servir

Continuación de la Resolución: "Por la cual se establece el procedimiento y aplicación de la cláusula general antiabuso establecida en los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario".

como una herramienta a los contribuyentes para obtener una mayor seguridad jurídica, pero sin limitar las facultades de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN en la aplicación del artículo 869 y siguientes del Estatuto Tributario.

Que, para efectos de construir y actualizar el concepto unificado en materia de abuso tributario mencionado en el párrafo anterior, que permita reconocer las estructuras abusivas más utilizadas, el Subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina convocará una comisión de expertos. Dicha comisión generará una cartilla con las memorias de los temas discutidos en la comisión, lo cual servirá como insumo primario para que la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la Dirección Jurídica de la Dirección de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN pueda emitir o actualizar el concepto unificado.

Que el artículo 869-1 del Estatuto Tributario estableció procedimiento especial por abuso en materia tributaria.

Que el artículo 869-2 del Estatuto Tributario creó la facultad adicional de la administración de remover el velo corporativo a las entidades que hayan realizado conductas abusivas, se estableció la oportunidad para ejercer dicha facultad.

RESUELVE

Capítulo I

GENERALIDADES

ARTÍCULO 1. *Objetivo.* El artículo 869 del Estatuto Tributario tiene como objetivo incluir en la legislación tributaria nacional una herramienta que permita evitar las estructuras u operaciones elusivas. Sin embargo, dicha norma no pretende facultar a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN para recaracterizar las estructuras u operaciones evasivas, o que, por el contrario, pretendan obtener un ahorro tributario, ya que lo primero será sancionado con las normas incluidas en el Estatuto Tributario, y lo segundo es permitido en el ordenamiento nacional.

El artículo 869 del Estatuto Tributario aplica sobre cualquier impuesto del orden nacional.

ARTÍCULO 2. *Definiciones.* Los conceptos de evasión y elusión tributaria deberán ser interpretados para efectos del artículo 869 del Estatuto Tributario y de la presente Resolución, así:

1. **Evasión:** La evasión tributaria o fiscal es la conducta por medio de la cual el contribuyente oculta, ante la administración fiscal, la obligación tributaria que existe o nació a la vida jurídica.

En este caso, el contribuyente se encuentra sujeto a una específica obligación tributaria, por abstención o comisión, ya que se materializaron los elementos esenciales del tributo.

Dentro de este concepto considérese comprendido el fraude fiscal, consagrado expresamente como un hecho sancionable para efectos fiscales, el cual exige la intención del contribuyente de evadir sus obligaciones fiscales.

Continuación de la Resolución: *“Por la cual se establece el procedimiento y aplicación de la cláusula general antiabuso establecida en los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario”*.

2. **Elusión:** La elusión tributaria o fiscal es la conducta por medio de la cual el contribuyente, a través de diferentes técnicas o procedimientos, evita el nacimiento del hecho que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria. Este concepto, también incluye la simulación y el principio de sustancia sobre la forma, cuando con el fin del contribuyente es obtener un provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.

La elusión, a diferencia de la evasión, no representa en todos los casos una conducta sancionable. Sin embargo, la elusión será recharacterizable a la luz del artículo 869 del Estatuto Tributario, cuando los actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, tengan el fin de obtener provecho tributario, independiente de cualquier intención subjetiva adicional.

De otra parte, lo que distingue a la elusión fiscal del ahorro fiscal, es que en la elusión fiscal se hace uso de los diferentes beneficios, minoraciones o formas jurídicas incorporadas dentro de la legislación interna, sin cumplir con una razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario.

Según lo anterior, el artículo 869 del Estatuto Tributario faculta a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN para recharacterizar o reconfigurar aquellas operaciones o serie de operaciones elusivas, dentro de las cuales se incluyen las conductas abusivas, que, de manera artificiosa, carezcan de razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.

ARTÍCULO 3. Razón o propósito económico y/o comercial aparente. Para efectos de la aplicación del artículo 869 del Estatuto Tributario la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, a través de conceptos jurídicos indeterminados, deberá probar que las operaciones o actos jurídicos artificiosos carecen de razón o propósito económico y/o comercial aparente y que tienen el fin de obtener un provecho tributario. Para efectos de demostrar que las operaciones o actos jurídicos artificiosos carecen de razón o propósito económico y/o comercial aparente, el funcionario encargado deberá demostrar al menos una de las siguientes características, en las respectivas operaciones o actos jurídicos:

1. El acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable.
2. El acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario.
3. La celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes.

Adicional a lo anterior, será necesario que el funcionario encargado del proceso demuestre que la o las operaciones o actos jurídicos de los contribuyentes fueron realizadas con el fin de obtener un provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.

ARTÍCULO 4. Actos o negocios abusivos cometidos por no comerciantes. En el caso de que se realicen actos o negocios jurídicos artificiosos, por no comerciantes, se entenderá que dichos actos serán objeto de la aplicación del artículo 869 del Estatuto Tributario cuando carezcan de sustancia y su fin sea obtener un provecho tributario.

Continuación de la Resolución: "Por la cual se establece el procedimiento y aplicación de la cláusula general antiabuso establecida en los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario".

Sin perjuicio a lo anterior, para efectos de demostrar que las operaciones o actos jurídicos artificiosos carecen de sustancia, el funcionario encargado deberá demostrar, al menos una, de las siguientes características en las respectivas operaciones o actos jurídicos:

1. La operación o acto jurídico se ejecuta de una manera que, no es razonable en términos económicos.
2. La operación o acto jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos asumidos por el obligado tributario.
3. La celebración de la operación o acto jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes.

Adicionalmente a lo anterior, será necesario que el funcionario encargado del proceso, demuestre que la o las operaciones o actos jurídicos de los contribuyentes fueron realizadas con el fin de obtener un provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.

ARTICULO 5. Provecho tributario. Para efectos de la aplicación del artículo 869 del Estatuto Tributario, se entiende por provecho tributario la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias, entre otros. De igual manera, el provecho tributario se configurará cuando una misma transacción dé beneficios tributarios o minoraciones para más de una persona jurídica o natural, ya sean nacionales o extranjeras.

Para mayor claridad, los términos alteración, desfiguración o modificación, serán entendidos para efectos del artículo 869 del Estatuto Tributario, así:

1. El término "alteración" consiste en cambiar la sustancia o forma de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos.
2. El término "desfiguración" consiste en el oscurecimiento o el impedimento de percibir la forma y figura de algo o la alteración de sus verdaderas circunstancias.
3. El término "modificación" consiste en la utilización de actos o procedimientos cuyo resultado consiste en cambiar los efectos tributarios de una conducta, o acto jurídico o económico que de otra manera habrían nacido al mundo jurídico.

Parágrafo. Para efectos de este artículo, también se considerará como provecho tributario la utilización de un doble beneficio fiscal sobre un mismo ingreso, costo o gasto, generado como consecuencia de un tratamiento diferenciado en otras jurisdicciones.

Capítulo II

FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN Y EFECTOS

ARTÍCULO 6. Facultad de reconfiguración. La facultad de recharacterizar, establecida en el artículo 869 del Estatuto Tributario, consiste en que la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN pueda establecer,

Continuación de la Resolución: *“Por la cual se establece el procedimiento y aplicación de la cláusula general antiabuso establecida en los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario”*.

exclusivamente para efectos fiscales, como debió realizarse la operación, al igual que determinar los efectos tributarios de la misma. Para lo anterior, la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN deberá: i) adecuar la operación que tendrá efectos fiscales, a aquella que ordinariamente habría ejecutado un tercero en las mismas condiciones y ii) tener en cuenta la capacidad económica del contribuyente.

ARTÍCULO 7. Efectos sancionables de las conductas abusivas. La comisión de una conducta abusiva no implica un hecho sancionable por la ley fiscal, es decir no existe una sanción en las normas tributarias por haber cometido una conducta abusiva. Sin embargo, los efectos que deriven de la recharacterización o reconfiguración de la operación u operaciones, si darán lugar a imponer las correspondientes sanciones establecidas en el Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 8. Remoción del velo corporativo. En caso que se configure un caso de abuso en los términos del artículo 869 y siguientes del Estatuto Tributario, el funcionario encargado del caso tendrá la facultad de remover el velo corporativo de las entidades que hayan sido utilizadas o hayan participado por decisión de sus socios, accionistas, directores o administradores dentro de las conductas abusivas.

ARTÍCULO 9. Abuso en materia de intercambio de información. La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN podrá usar la regla general anti abuso para perseguir a cualquier individuo, entidad o institución financiera que incumpla con las obligaciones derivadas del Estándar Común de Reporte (CRS por sus siglas en inglés) o del Reporte FATCA, en los términos adoptados en el Estatuto Tributario y normas reglamentarias. Para estos efectos, la evasión de las obligaciones de reportar CRS o FATCA, del estatus de beneficiario efectivo, o de cualquier requerimiento del proceso de debida diligencia, se entenderá como provecho tributario obtenido por el individuo, entidad o institución financiera.

PARÁGRAFO. La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN podrá basarse en los comentarios del CRS para determinar si hay incumplimiento de las obligaciones relacionadas con el CRS.

Capítulo III

MÉCANISMO DE PROTECCIÓN A LA SEGURIDAD JURÍDICA

ARTÍCULO 10. Concepto unificado de operaciones o actos abusivos. La Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la Dirección Jurídica de la Dirección de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, deberá dentro del año siguiente a la entrada en vigencia de esta Resolución, emitir un concepto unificado donde se identifiquen, de forma general, las estructuras u operaciones reconocidas como abusivas.

Es necesario resaltar que el concepto unificado propuesto en este artículo, busca servir como herramienta a los contribuyentes para obtener una mayor seguridad jurídica, pero no limita las facultades de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN a la aplicación del artículo 869 y siguientes del Estatuto Tributario. En este sentido, los funcionarios de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN podrán reconocer como abusivas las estructuras que no hayan sido incluidas en el concepto unificado.

Continuación de la Resolución: *“Por la cual se establece el procedimiento y aplicación de la cláusula general antiabuso establecida en los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario”.*

El concepto unificado de que trata este artículo, deberá ser actualizado anualmente por la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la Dirección Jurídica de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN.

ARTÍCULO 11. Comisión de expertos para la construcción y actualización del concepto unificado en materia de abuso. Para efectos de construir y actualizar el concepto unificado que permita reconocer las estructuras abusivas más utilizadas en la realidad, el Subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina convocará una comisión de expertos, donde se incluirá, como mínimo: i) al Director de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o su delegado, ii) al Subdirector de Fiscalización Internacional de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, iii) al presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, y iv) tres expertos en la materia que representen los intereses de los contribuyentes. Para que dicha comisión pueda sesionar, deberán estar presente mínimo el presidente del Instituto Colombiano de Derecho Tributario o uno de los expertos en la materia que represente los intereses de los contribuyentes.

La comisión de expertos en materia de abuso deberá ser convocada y dirigida por el Subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina, quien se encargará de seleccionar a los tres o más expertos que considere necesarios. Así mismo, será el encargado de distribuir los temas a tratar en la comisión y desarrollar una cartilla con las memorias de la comisión, lo cual será el insumo necesario para que la Subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina construya y actualice el concepto unificado en materia de abuso tributario.

La comisión deberá sesionar al menos una vez cada bimestre del año.

ARTÍCULO 12. Los conceptos emitidos no constituirán dictámenes particulares o privados. Los Concepto u Oficios en materia de abuso tributario que emita la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina o la Dirección Jurídica de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la misma; por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para estos. Los contribuyentes sólo podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la Ley.

Los contribuyentes no podrán solicitarle a la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina o la Dirección Jurídica de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, de forma particular, la determinación de una operación abusiva, ya que las respuestas emitidas por estas entidades son una adecuación en abstracto de las normas vigentes a situaciones concretas, las cuales no tienen como fin solucionar problemáticas individuales, ni juzgar, valorar o asesorar a otras dependencias, entidades públicas y/o privadas en el desarrollo de sus actividades, funciones y competencias.

Capítulo IV

APLICACIÓN DE LA CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO EN SITUACIONES ESPECÍFICAS

ARTÍCULO 13. Aplicación de la cláusula general antiabuso y los convenios para evitar la doble imposición suscritos y vigentes por Colombia. Cuando la aplicación de la norma antiabuso interna implique que la operación se califique como una operación diferente de la forma otorgada por el contribuyente, se podrá aplicar el CDI sobre la operación recharacterizada con base en la Cláusula Antiabuso interna.

Continuación de la Resolución: "Por la cual se establece el procedimiento y aplicación de la cláusula general antiabuso establecida en los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario".

ARTÍCULO 14. Interacción de la cláusula general antiabuso con normas que pretenden evitar el abuso en situaciones especiales. La cláusula general anti abuso resultará aplicable aun para los casos que sean resueltos por normas antiabuso especiales. Por lo cual, cuando se presenten casos en los cuales se aplique la norma especial y bajo la cláusula general se califique la operación como abusiva, ésta última primara sobre la especial.

Capítulo V

PROCEDIMIENTO ESPECIAL POR ABUSO EN MATERIA TRIBUTARIA

ARTÍCULO 15. Emplazamiento especial por abuso. Quienes incurran en una operación o serie de operaciones que constituyan un abuso en materia tributaria conforme al artículo 4 de la presente Resolución, serán emplazados por el funcionario competente de la Administración de Impuestos, previa comprobación, a través del emplazamiento especial por abuso.

ARTÍCULO 16. Funcionario Competente para emitir emplazamiento. El jefe de la División de Gestión de Fiscalización o quien haga sus veces, de la correspondiente Seccional será el competente para proferir el emplazamiento especial por abuso.

ARTÍCULO 17. Contenido del emplazamiento especial por abuso. El contenido del emplazamiento especial por abuso deberá incluir, como mínimo, la siguiente información

1. Nombre, dirección y número de identificación de los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarante emplazados;
2. Periodo o periodos gravables a que corresponda.
3. Descripción de los hechos, actos u omisiones que constituyen la conducta abusiva.
4. Pruebas sumarias.
5. Montos de los tributos y sanciones pretendidos en virtud de la recharacterización o reconfiguración.

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN deberá presentar las correspondientes pruebas en el emplazamiento especial por abuso, la falta de razón o propósito económico y/o comercial aparente en la o las operaciones realizadas por los contribuyentes demostrando al menos una de las características mencionadas en el artículo 3 de esta Resolución, las cuales corresponden a las establecidas en el inciso 1 del párrafo 2 del artículo 869 del Estatuto Tributario. Adicionalmente, es necesario que se demuestre que la o las operaciones cuestionadas en el emplazamiento fueron realizadas con el fin de obtener un provecho tributario.

ARTÍCULO 18. Respuesta del emplazamiento especial por abuso. Dentro de los tres (3) meses, contados a partir de la fecha de notificación del emplazamiento especial por abuso, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, podrá formular por escrito sus objeciones, aportar pruebas, solicitar pruebas, demostrar la existencia de razón o propósito económico y/o comercial aparente en la o las operaciones realizadas y solicitar a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN que se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos.

Continuación de la Resolución: "Por la cual se establece el procedimiento y aplicación de la cláusula general antiabuso establecida en los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario".

Parágrafo. El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante tendrán que probar que los hechos, actos u omisiones, invocados en el emplazamiento, no constituyen abuso en materia tributaria de conformidad con lo establecido en esta Resolución y los artículos 869 y siguientes del Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 19. Archivo del proceso por abuso. El funcionario encargado de la investigación, valorará los hechos, argumentos y pruebas expuestos en la respuesta al emplazamiento especial por abuso y determinará si es procedente archivar el caso por no configurar un abuso en los términos expuestos en esta Resolución y en el artículo 896 y siguientes del Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 20. Solicitud de visto bueno. Una vez vencido el término del artículo anterior o recibida la respuesta al emplazamiento especial por abuso, el funcionario competente que viene conociendo de la investigación deberá solicitar, a través de oficio, al Director de la Seccional Correspondiente y al delegado del Director de Gestión de Fiscalización Nivel Central visto bueno para continuar con el proceso, dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes.

La solicitud deberá contener toda la información pertinente sobre el caso en particular. El funcionario solicitante deberá entregar toda la información y pruebas aportadas en la respuesta del emplazamiento del contribuyente.

ARTÍCULO 21. Respuesta a solicitud de visto bueno. Los funcionarios competentes para dar el visto bueno deberán contestar dentro del mes siguiente al recibo de la solicitud, prorrogables por otro mes siempre y cuando se justifique y que dentro de esa prórroga no se venza el término para expedir el requerimiento especial.

La respuesta de cada uno de los encargados de otorgar el visto bueno se podrá notificar al funcionario encargado del proceso a través de correo institucional.

Parágrafo. El visto bueno establecido en el artículo 869-1 del Estatuto Tributario deberá, en todos los casos, ser otorgado por los dos funcionarios compontes para este propósito. En caso de que uno de estos no apruebe o no otorgue el visto bueno, el funcionario que venía conociendo del asunto no podrá emitir el requerimiento especial o emplazamiento por no declarar vinculados a las operaciones objeto de abuso invocadas en el emplazamiento especial por abuso.

ARTÍCULO 22. Delegado del director de Gestión de Fiscalización. El delegado del director de Gestión de fiscalización no podrá ser el mismo funcionario que esté invocando el abuso en materia tributaria.

ARTÍCULO 23. Requerimiento especial o emplazamiento por no declarar. Una vez otorgado el visto bueno establecido en los artículos 17 y 18 de esta Resolución, el funcionario que venía conociendo del asunto podrá, dependiendo de si el particular investigado ha presentado o no declaración tributaria, emitir requerimiento especial o emplazamiento por no declarar. Sin perjuicio a lo anterior, esto no excluye las facultades de formular otras objeciones a la declaración tributaria privada en temas diferentes a las de las operaciones recharacterizadas.

Parágrafo. El requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar establecido en este artículo deberán aplicar las normas establecidas en el Estatuto Tributario.

ARTÍCULO 24. Oportunidad para recharacterizar o reconfigurar. La oportunidad para que el funcionario encargado de la investigación por abuso, proponga una

Continuación de la Resolución: *“Por la cual se establece el procedimiento y aplicación de la cláusula general antiabuso establecida en los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario”.*

recharacterización o reconfiguración de la o las operaciones que constituyan abuso, es dentro del cuerpo del requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar.

ARTÍCULO 25. Oportunidad para la remoción del velo corporativo. En caso de que se configure el abuso en los términos del artículo 869 y siguientes del Estatuto Tributario, el funcionario encargado del trámite tendrá la facultad de remover el velo corporativo de las entidades que hayan sido utilizadas o hayan participado por decisión de sus socios, accionistas, directores o administradores dentro de las conductas abusivas. En este sentido, el funcionario podrá, a través del requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, invocar la remoción del velo corporativo y recharacterizar la o las operaciones en cabeza de los socios, accionistas, directores o administradores de las entidades que haya sido utilizadas o hayan participado en conductas abusivas.

ARTÍCULO 26. Vigencia. La presente resolución rige a partir de la fecha de su publicación.

PUBLÍQUESE Y CUMPLASE

Dada en Bogotá D.C., a los

JOSE ANDRÉS ROMERO TARAZONA
Director General

Elaboró: Juan Pablo Robledo Londoño
Fabrizio de Mari MacCausland

Aprobó: Lorenzo Castillo Barvo
Natalia Quiñones Cruz
Jair Paolo Bedoya Rondón
Liliana Andrea Forero Gómez

Bogotá D.C., 24 de octubre de 2019.

SOPORTE TÉCNICO DEL PROYECTO DE RESOLUCIÓN

ÁREA RESPONSABLE:

La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.

1. PROYECTO DE RESOLUCIÓN.

Se propone establecer el procedimiento y aplicación de la cláusula general antiabuso establecida en los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario.

2. ANÁLISIS DE LAS NORMAS QUE OTORGAN COMPETENCIA.

La presente Resolución se expedirá en uso de las facultades legales, en especial las conferidas en el numeral 12 del artículo 6 del Decreto 4048 de 2008, modificado por el decreto 1321 de 2011.

3. VIGENCIA DE LA LEY O NORMA REGLAMENTADA O DESARROLLADA.

Los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario, fueron adicionados por los artículos 300, 302 y 303 de la Ley 1819 de 2016 y se encuentran vigentes.

4. DISPOSICIONES DEROGADAS, SUBROGADAS, MODIFICADAS, ADICIONADAS O SUSTITUIDAS.

Se adiciona una nueva reglamentación.

5. ANTECEDENTES Y RAZONES DE OPORTUNIDAD Y CONVENIENCIA QUE JUSTIFICAN SU EXPEDICIÓN.

Que el artículo 869 del Estatuto Tributario, tiene como objetivo incluir en la legislación tributaria nacional una herramienta que permita evitar las estructuras u operaciones elusivas. Sin embargo, dicha herramienta no tiene como objetivo permitir la recaracterización de las estructuras evasivas.

Que el artículo 869 del Estatuto Tributario está ubicado en el Libro quinto del Estatuto Tributario, por lo cual podrá ser aplicado a cualquier impuesto del orden nacional.

Que, por lo anterior, es necesario precisar las definiciones de evasión y elusión tributaria, a la luz del artículo 869 del Estatuto Tributario.

Que el inciso segundo del artículo 869 del Estatuto tributario establece que: *“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”*. Por lo anterior, es necesario precisar y aclarar el concepto de razón o propósito económico y/o comercial aparente.

Que el concepto de *“actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito*

económico y/o comercial aparente” es aplicable a los contribuyentes reconocidos como comerciantes en los términos del artículo 10 del Código de Comercio. Sin embargo, es necesario precisar que también será aplicable el artículo 869 del Estatuto Tributario para los casos en los cuales los no comerciantes realicen actos o negocios jurídicos sin sustancia económica, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.

Que el párrafo 3 del artículo 869 del Estatuto Tributario, establece que: *“Se entiende por provecho tributario la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, reducción o diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias”*. Sin embargo, es necesario precisar la definición de alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios.

Que el artículo 869 del Estatuto Tributario establece la facultad para la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN de recaracterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituyan abuso en materia tributaria; por lo cual, es necesario precisar que dicha facultad consiste en establecer, exclusivamente para efectos fiscales, cuál sería la forma razonable de realizar la operación, al igual que determinar los efectos tributarios de la misma.

Que la comisión de una conducta abusiva no implica un hecho sancionable directamente. Sin embargo, el Artículo 869 del Estatuto Tributario faculta a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN para recaracterizar o reconfigurar de la operación o actos jurídicos, lo cual si podrá generar la imposición de las sanciones establecidas en el Estatuto Tributario.

Que, en aras de proteger el principio de seguridad jurídica en materia tributaria, la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la Dirección Jurídica de la Dirección de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, deberá dentro del año siguiente a la entrada en vigencia de esta Resolución, emitir un concepto unificado donde se identifiquen, de forma general, las estructuras u operaciones reconocidas como abusivas. Así mismo, dicho concepto unificado tiene como objetivo servir como una herramienta a los contribuyentes para obtener una mayor seguridad jurídica, pero sin limitar las facultades de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN en la aplicación del artículo 869 y siguientes del Estatuto Tributario.

Que, para efectos de construir y actualizar el concepto unificado en materia de abuso tributario mencionado en el párrafo anterior, que permita reconocer las estructuras abusivas más utilizadas, el Subdirector de Gestión de Normativa y Doctrina convocará una comisión de expertos. Dicha comisión generará una cartilla con las memorias de los temas discutidos en la comisión, lo cual servirá como insumo primario para que la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina de la Dirección Jurídica de la Dirección de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN pueda emitir o actualizar el concepto unificado.

Que el artículo 869-1 del Estatuto Tributario estableció procedimiento especial por abuso en materia tributaria.

Que el artículo 869-2 del Estatuto Tributario creó la facultad adicional de la administración de remover el velo corporativo a las entidades que hayan realizado conductas abusivas, se estableció la oportunidad para ejercer dicha facultad.

6. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL RESPECTIVO ACTO Y LOS SUJETOS A QUIENES VA DIRIGIDO.

Los contribuyentes de impuestos del orden nacional, al igual que los funcionarios de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, siempre y cuando se cumpla con lo establecido en los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario.

7. VIABILIDAD JURÍDICA.

Es viable, pues no contradice ninguna disposición de rango constitucional ni legal y se expide con fundamento en las facultades conferidas al Director General de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

8. IMPACTO ECONÓMICO SI FUERE DEL CASO. (DEBERÁ SEÑALAR EL COSTO O AHORRO, DE LA IMPLEMENTACIÓN DEL RESPECTIVO ACTO).

No aplica.

9. DISPONIBILIDAD PRESUPUESTAL.

No aplica.

10. IMPACTO MEDIOAMBIENTAL O SOBRE EL PATRIMONIO CULTURAL DE LA NACIÓN.

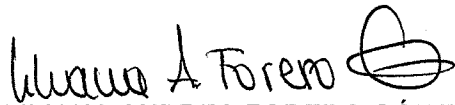
No aplica.

11. CONSULTAS.

No aplica.

12. PUBLICIDAD.

Se propone para publicación con el fin de dar cumplimiento a las disposiciones de técnica normativa previstas en los artículos 3 y 8 de la Ley 1437 de 2011, en el Decreto 1081 de 2015, modificado por el Decreto 270 de 2017, y la Resolución 000037 de 2018, para posteriormente revisar las observaciones y ajustar el texto si hubiere lugar para continuar con el trámite de expedición.



LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ

Directora de Gestión Jurídica

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN

Proyectó: Juan Pablo Robledo.