

El deber de tributar, la elusión, la evasión, los costos y la responsabilidad social¹

The duty of tributar, avoidance, evasion, costs and social responsibility

Carlos Mario Restrepo Pineda*
Omar Hernando Bedoya Martínez**

Universidad de Medellín–Colombia

Forma de citar este artículo en APA:

Restrepo Pineda, C., M., Bedoya Martínez, O., M. (julio-diciembre, 2016). El deber de tributar, la elusión, la evasión, los costos y la responsabilidad social. *Revista Science Of Human Action*, 1(2), 243-259.

¹ Este artículo de reflexión es producto de la investigación titulada: Alcance de los conceptos de evasión y elusión en la Jurisprudencia Colombiana, la cual se encuentra en ejecución, el proyecto inició en 2015 y termina en 2016. La investigación es llevada a cabo para optar el título de Magíster en Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Medellín por Omar Hernando Bedoya asesorado por Carlos Mario Restrepo Pineda. El presente artículo fue presentado y expuesto en la Universidad de Antioquia, en el XIV Congreso Internacional de Costos efectuado en septiembre 9, 10 y 11 de 2015.

* Magíster en Derecho Procesal U. de M., Especialista en Legislación Tributaria UNAULA., Especialista en Derecho Procesal Contemporáneo U. de M., Abogado U. de A., Contador Público UNAULA., Tecnólogo en Sistemas T. de A., Docente: Derecho Tributario en pregrado. Perteneciente al grupo de investigación de posgrados de UNAULA Pluriverso, calificado en Colciencias en la convocatoria 2015 en categoría B. Correo: cmrp@hotmail.com

** Maestrando en Tributación y Políticas Fiscales U. de M., Especialista en Gestión Tributaria U. de A., Especialista en Auditoría de Sistemas U. de A., Abogado UNAULA., Contador Público UNAULA., Docente: Derecho Tributario en pregrado y posgrado U. de A. Correo: ohbedoyam@gmail.com

Resumen

Los términos evasión y elusión desde la doctrina, han presentado problemas en cuanto al alcance de su significado, pues para un sector de la doctrina son sinónimos, para otro sector no lo son; tanto la evasión y la elusión persiguen el mismo fin de disminuir o eliminar el tributo. El problema se hace extensivo a la jurisprudencia de la Corte Constitucional, al referirse a la elusión; la Corte lo hace también en términos de evasión. La situación se torna delicada en la práctica, pues el concepto de planeación tributaria se apoya en el postulado de: minimizar el impuesto aplicando las normas que traen beneficios tributarios dentro del sentido de la ley o espíritu de la ley o propósito del legislador, obedeciendo a actividades que se desarrollan con el amparo del concepto de interés legítimo. Los costos hacen parte de los conceptos que se utilizan para hacer planeación tributaria, pues la aplicación de beneficios tributarios asociados a los costos permite disminuir el impuesto a cargo. El fin que se pretende con este escrito es hacer una introducción al estudio de esta temática, pues esta afecta los beneficios tributarios asociados con los costos, presentando la posición de la Corte Constitucional, el Consejo de Estado y de la división jurídica de la DIAN, acerca de los términos elusión y evasión.

Palabras clave:

Responsabilidad social, tributación, evasión, elusión, valor de los costos.

Abstract

The terms evasion avoidance from the doctrine problems have arisen regarding the scope of its meaning, as a sector of the doctrine are synonymous, to another sector they are not, as both evasion and avoidance pursue the same aim to reduce or eliminate the tribute. The problem extends to the jurisprudence of the Constitutional Court, as referring to the avoidance, the Court does also in terms of evasion. The situation is delicate in practice, since the concept of tax planning is based on the postulate: minimize tax by applying the rules that bring tax benefits within the meaning of the law or spirit of the law or purpose of the legislator, obeying activities developed with under the concept of legitimate interest. The costs are part of the concepts that are used to make tax planning, as the application of tax benefits associated costs can reduce the tax charge. The intended purpose of this paper is an introduction to the study of this subject, because this affects the tax benefits associated with costs, presenting the position of the Constitutional Court, the State Council and the legal division of the DIAN, about the terms avoidance and evasion.

Keywords:

Social responsibility, taxation, evasion, avoidance, cost value.

Introducción

La doctrina y la jurisprudencia han tratado de definir los términos evasión y elusión tributaria o fiscal, pero las definiciones a las que han llegado no son unívocas, incluso el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2014), confunde los términos elusión y evasión debido a que no hace distinción entre los términos, sino que por el contrario los identifica, como se puede observar continuación:

Elusión. 1. f. Acción y efecto de eludir.

Eludir. 1. tr. Evitar con astucia una dificultad o una obligación. Eludir el problema. Eludir impuestos. 2. tr. Esquivar el encuentro con alguien o con algo. Eludió su mirada. U. t. c. prnl. 3. tr. No tener en cuenta algo, por inadvertencia o intencionadamente. Eludió su reproche.

Evasión. 1. f. Efugio para evadir una dificultad. 2. f. Acción y efecto de evadir o evadirse. 1. loc. adj. Dicho de una obra literaria o cinematográfica, de un programa televisivo o radiofónico, etc.: Que tienen como finalidad entretener o divertir.

Evadir. 1. tr. Evitar un daño o peligro. U. t. c. prnl. 2. tr. Eludir con arte o astucia una dificultad prevista. U. t. c. prnl. 3. tr. Sacar ilegalmente de un país dinero o cualquier tipo de bienes. 4. prnl. Fugarse (ll escaparse). 5. prnl. Desentenderse de cualquier preocupación o inquietud.

La confusión que se presenta con el significado de los términos elusión y evasión, y los conceptos asociados a estas prácticas como lo son: el ahorro tributario, la economía de opción, el fraude a la ley o fraude de ley, el fraude fiscal, el abuso de las formas jurídicas, la simulación y las interpretaciones forzadas o amañadas de la ley con el objeto de evadir o eludir los tributos, ya sea de forma inaceptable como lo es utilizando prácticas evasivas que se clasifican todas como ilegales y prácticas elusivas consideradas ilegales; ya sea de forma aceptable como es el caso de las prácticas elusivas admisibles, que se refieren al uso de la economía de opción y el ahorro tributario que no abusa de las formas jurídicas. La confusión de los términos se manifiesta en el concepto de planeación tributaria y fiscal, que apunta a que el sujeto pasivo de las obligaciones tributarias organice su actividad productora de riqueza que se traducen en renta y aumento del patrimonio, y sus actividades generadoras de los impuestos, tasas y contribuciones que impone el sistema tributario, con el objeto de disminuir o eliminar la carga tributaria que la ley y la Constitución imponen. El asunto es que es reprochable la

utilización de aquellas prácticas que son contrarias a la ley, la Constitución y los principios que rigen el sistema tributario, como lo son la evasión y la elusión ilegal, porque como se verá, hay una elusión que sí es aceptable, que es legal y no es objeto de reproche social.

El objetivo del presente escrito es identificar la posición de las altas cortes y de la división jurídica de la DIAN, acerca de los términos a tratar, y mostrar algunos ejemplos desde los costos con los cuales se pretende disminuir o eliminar los tributos, los cuales constituyen evasión o elusión ilegal, y que son reprochables socialmente, ya que tienen implicaciones desde la responsabilidad social del ciudadano con el cumplimiento de sus deberes, consagrados en el artículo 95 constitucional, y concretamente el numeral 9 de dicho artículo, según el cual es un deber contribuir en criterios de justicia y equidad a las cargas e inversiones del Estado.

1. Posición de la corte constitucional

La Corte Constitucional en la Sentencia C-015 (1993) trata el tema de la evasión y elusión fiscal o tributaria. En esta sentencia la Corte se refiere a la evasión indicando que supone la violación directa de la ley por abstención o comisión con el fin de evitar el pago de los tributos. Por abstención: omisión de la declaración de renta, falta de entrega de los impuestos retenidos, ocultación de información tributaria relevante, entre otros. Por comisión: transformaciones ilícitas en la naturaleza de los ingresos, inclusión de costos y deducciones ficticias, clasificación inadecuada de partidas, subvaloración de activos, entre otros. Dentro del concepto genérico de la evasión fiscal, la Corte Constitucional considera comprendido el fraude fiscal, el cual para su configuración exige probar la intención del contribuyente de evadir el pago de sus obligaciones fiscales, lo que se infiere de los indicios de sus propias acciones o deliberadas abstenciones.

En la Sentencia C-015 (1993), la Corte Constitucional trata el tema de la elusión, refiriéndose a ella como al uso de las diferentes técnicas y procedimientos que se utilizan con el fin de minimizar, evitar o reducir la carga fiscal que le impone la ley tributaria, los que no suponen evasión, si se dirigen a evitar el nacimiento del hecho que la ley precisa como el presupuesto de la obligación tributaria. Se indica en esta sentencia que la elusión fiscal es objeto de discusión, ya que esta puede ser admisible o inadmisible, dependiendo de las formas jurídicas que se utilicen; es inadmisible cuando se abusa de las formas jurídicas para evitar o reducir la carga fiscal que impone la ley tributaria. También en esta sentencia, la Corte entra a diferenciar la elusión fiscal del ahorro fiscal, diciendo que el ahorro fiscal es una forma legal de minimizar el impuesto en la que el contribuyente asume un comportamiento gracias al cual consigue soslayar la obligación tributaria, colocándose en un campo no regulado e indiferente para el Legislador, como por ejemplo no producir o vender un producto.

Los aspectos más relevantes de la Sentencia (C-015 de 1993) de la Corte Constitucional acerca de la elusión y la evasión, son los siguientes:

- ▶ Identifica el ahorro fiscal como una forma legítima, es decir legal, de minimizar la carga fiscal; pero el ejemplo que presenta corresponde al concepto de economía de opción.
Sostiene que la evasión supone la violación de la ley en forma directa y presenta ejemplos de violación de la ley por abstención u comisión para evitar el pago (párr. 2).
- ▶ Especifica que el fraude fiscal está comprendido dentro del concepto de evasión fiscal, del cual dice que es un concepto genérico, por lo cual el fraude fiscal sería una de sus especies. Indica la Corte Constitucional que para su configuración se requiere la intención del contribuyente de evadir el pago de los tributos, lo que se puede inferir de las acciones o abstenciones del contribuyente (párr. 3).
- ▶ La elusión fiscal remite a las diferentes técnicas y procedimientos utilizados por el contribuyente con el fin de minimizar el impuesto, que no entran en el campo de la evasión, en cuanto tienen como fin evitar el nacimiento del hecho que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria. La elusión, representa una violación indirecta, indicando que es admisible en algunos casos e inadmisibles cuando se abusa de las formas jurídicas para evitar o reducir la carga fiscal (párr. 4).

Ahora pasamos a la Sentencia SU-1122 (2001) en la cual la Corte Constitucional expresa que hay eventos en los cuales al interpretar una regla, se puede llegar a un resultado, que puede ser no prohibido por el ordenamiento, pero que es incompatible con los principios que sustentan la regla, y en tales circunstancias se puede hablar de un fraude a la ley o fraude al derecho. El fraude al derecho también es conocido en la doctrina como el abuso de las formas jurídicas, en este caso, el sujeto pasivo de la obligación tributaria se sirve de las opciones que da la hermenéutica para obtener resultados no aceptados por el ordenamiento jurídico, de tal forma que la Administración y el Juez deben sacar tales interpretaciones, con las cuales se comete el fraude a los principios del sistema, haciendo prevalecer el principio de realidad sobre las formas, establecido en el artículo 228 de la Constitución.

Lo anterior en materia tributaria se observa cuando se realizan hechos, actos, negocios, contratos u operaciones, que en apariencia no violan la ley en forma directa, pero en el fondo violan los principios y garantías que rigen el sistema jurídico tributario. No se trata de un acto ilegal o ilícito en la medida en que no existe regla que prohíba el resultado hermenéutico. La calificación de fraude, entonces, tiene por objeto permitir que se corrija este fenómeno, a pesar de no ser típico. En este orden de ideas, el Juez y la Administración tienen el deber de evitar que se interpreten los textos legales de manera que se cometa fraude a los principios del sistema.

Como se puede apreciar en los anteriores argumentos de la Sentencia SU-1122 (2001), se le está dando, en el caso de asuntos tributarios, a la Administración Tributaria, la potestad, para que a través de los instrumentos que la ley pone a su disposición, atacar las interpretaciones forzadas con las que se comete fraude a los principios rectores del sistema, haciendo prevalecer la realidad económica sobre la realidad formal. Cabe decir que otra forma de hacer fraude es cuando los hechos, actos, negocios, contratos u operaciones, se presentan bajo una normas o normas que no le corresponden, se les llama *de cobertura*, cuando las normas aplicables en condiciones de un propósito comercial o de negocios legítimo, serían otras, que se denominan *defraudadas*, con el pretexto de que es un problema de interpretación del derecho aplicable.

Ahora pasamos a la Sentencia C-540 (1996), en la cual la Corte Constitucional expresa que es consciente de que existe un problema de cultura política en los colombianos, entendida esta como los valores, actitudes y comportamientos que condicionan la manera de actuar de los colombianos frente a las instituciones políticas y sociales, las cuales favorecen la tendencia a evadir las obligaciones tributarias. En esta sentencia dice la Corte Constitucional que la doctrina diferencia básicamente dos formas de soslayar las obligaciones tributarias, las cuales son:

La evasión y la elusión tributaria o fiscal. En esta sentencia no hay ningún avance jurisprudencial, pues la Corte únicamente se limita en ella a citar algunos apartes de la Sentencia (C-015 de 1993), para indicar que el ahorro fiscal es una forma legítima de minimizar la carga fiscal. Que la evasión, por el contrario, supone la violación de la ley. Que dentro del concepto genérico de la evasión fiscal, suele considerarse comprendido el fraude fiscal. Que la elusión fiscal, en el plano terminológico y normativo, es objeto de discusión, pues 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 (párr. 1).

Que algunos consideran que la elusión, a diferencia, de la evasión, representa una violación indirecta de la norma, admisible en algunos casos e inadmisibles en otros, como cuando se abusa de las formas jurídicas. Que 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 (párr. 2).

Las observancias acerca de la jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre el tema son las siguientes:

- ▶ La Corte Constitucional define la evasión en función de la violación de la ley en forma directa con el fin o propósito de minimizar o eliminar las cargas tributarias.
- ▶ Indica que la elusión fiscal se dirige a evitar el nacimiento del hecho que la ley precisa como el supuesto de la obligación tributaria, lo cual se corresponde con al concepto de economía de opción. La elusión se define en función de la violación de la ley en forma indirecta, lo que es admisible en algunos casos, e inadmisibles cuando se abusa de las formas jurídicas.

- ▶ Presenta el ahorro fiscal como una forma legal de minimizar el tributo, pero el ejemplo presentado es de economía de opción. Indica que para el ahorro fiscal el contribuyente se coloca 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.
- ▶ El fraude fiscal es presentado como una modalidad de evasión fiscal.

En cuanto a la prevalencia de la realidad económica sobre las formas, tanto la Administración como los jueces tienen la potestad de retirar del sistema las interpretaciones que violan los principios y garantías que rigen tanto el sistema jurídico como al sistema tributario, por lo que no se puede hacer fraude al sistema tributario utilizando hechos, actos, negocios o contratos, que aparentemente no violan la ley, pero que sí violan los principios y garantías que rigen el sistema, para lo cual la Administración Tributaria cuenta con todos los mecanismos que dispone la ley tributaria para hacer prevalecer la realidad sobre las formas.

2. Posición del Consejo de Estado

En la Sentencia del 19 de agosto de 1988, radicación Núm. 1960, Consejero Ponente: Dr. Jaime Abella Zarate; el Consejo de Estado se refiere a la evasión que se hace utilizando las entidades sin ánimo de lucro. En esta sentencia es motivo de controversia el inciso del artículo 6 de la Ley 75 de 1986, en el cual se entró a definir lo que para estos efectos se entiende por vinculación económica y por no contribuyentes. En ella se afirma que la ley fue diseñada para combatir una modalidad de evasión tributaria utilizada con las entidades sin ánimo de lucro vinculadas económicamente al contribuyente, para transferirle utilidades con el fin de que al ser recibidas, quedarán exentas de gravamen.

En el Consejo de Estado el Dr. Jaime Abella Zárate (1990) expresa:

Que la interpretación de la ley tributaria no puede atenerse a la verdad formal, esta debe buscar en todos los casos la verdad real, y que bajo este principio, le corresponde al ciudadano contribuir con lo que ordena la ley, aclarando que la ley tiene limitaciones propias, que se deducen de la imposibilidad que tiene esta de prever todas las distintas alternativas que la vida real en materia tributaria permite, abriendo campo al fraude, lo que no significa que los ciudadanos pueden defraudar la ley, pues es deber de los contribuyentes cumplirla. Además, en esta sentencia afirma el Consejo de Estado, que el incumplimiento de la ley se puede presentar no solo de manera directa, sino también indirecta, cuando se realizan procedimientos aparentemente legales, pero que están encaminados a defraudar la ley tributaria, es así que la Administración Tributaria tiene la función de buscar la verdad real, y rectificar los efectos fiscales de las operaciones que pueda calificar como elusivas (Expediente Núm. 1957).

El Consejo de Estado en Sentencia del 13 de Diciembre de 1995, el Consejero Ponente: Dr. Delio Gómez Leyva, se pronuncia:

Frente al asunto demandado, en el cual el contribuyente adquirió un inmueble por valor de \$8.000.000; pero, según declaración juramentada de algunos de los vendedores y seguimiento de los cheques girados por el contribuyente a cada uno de los vendedores, el negocio se realizó en la suma de \$ 51.500.000. Por la anterior razón, las oficinas de impuestos, adicionaron la diferencia entre el valor de la escritura y el valor real de la transacción (Expediente Núm. 7159).

En ese sentido, interpreta el Consejo de Estado citando la Sentencia de 1990 ya referenciada, que:

Es función intrínseca de la Administración Tributaria, vigilar por la recta aplicación de las normas reguladoras de los impuestos administrados por ella y en uso de tal deber le corresponde estar atenta a que los sujetos pasivos de la obligación, no la infrinja. Así las cosas, determinando el precio real de la compraventa del inmueble mencionado, este era el valor patrimonial que, en el presente caso, correspondía declarar al contribuyente, de conformidad con los artículos 277 del Estatuto Tributario armónico con el artículo 69 ibídem, puesto que se trata de activos fijos, y que tal valor era superior del avalúo catastral, por lo que, para la Sala, fue correcto el proceder de la Administración al adicionar la diferencia establecida (párr. 14).

En la Sentencia del 24 de marzo de 2000, en el radicado Núm. 9262 el Consejero ponente: Dr. Julio Enrique Correa Restrepo; el Consejo de Estado de acuerdo con los cargos formulados en la demanda, señala:

Que la inadecuada utilización de los beneficios fiscales por parte de los contribuyentes trae como consecuencia la afectación de la base gravable, por lo que la medida propuesta corresponde al criterio sobre evasión y elusión fiscal interpretada por la Corte Constitucional en la Sentencia C-015 de 1993 (Demanda Núm. D-083, 1993).

Argumenta el ponente en esta Sentencia:

Que los elementos de la norma interpretativa se cumplen en el caso del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, conforme a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia y la Corte Constitucional, puesto que para el caso concreto, coexistían las donaciones a universidades y los descuentos como beneficios tributarios, razón que llevó al legislador a utilizar la figura de interpretación con autoridad, para aclarar el alcance de los beneficios tributarios existentes. En la sentencia se cita los antecedentes de la Ley 383 de 1997, que señala que la inadecuada utilización de los beneficios fiscales por parte de los contribuyentes trae como consecuencia la afectación de la base gravable, por lo que la medida propuesta corresponde al criterio sobre evasión y elusión fiscal interpretada por la Corte Constitucional (Sentencia C-806, 2001, párr. 35).

En esta sentencia del Consejo de Estado del 24 de marzo del 2000, se encuentra una sentencia mal citada y referenciada de la Corte Constitucional, pues ni el número de sentencia es acorde a los argumentos manifestados en dicho apartado, ni existe ningún Magistrado ponente que se llame Eduardo Cifuentes Rincón; en consecuencia, esto genera inconsistencia en el abordaje de la elusión y evasión tributaria, no se observa un ejercicio detenido en el abordaje del tema de elusión tributaria, lo único que se podría interpretar por semejanza temática, es que en esta sentencia se quería hacer referencia a la sentencia de la Corte Constitucional C-015

de 1993 cuyo magistrado ponente es el Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz, por lo que es cuestionable que se cite esta sentencia con errores tan importantes para el seguimiento respetivo. Esto podría llevar al desenlace que el Consejo de Estado ha sido ligero en el desarrollo de dicho concepto y no ha hecho un pronunciamiento categórico y explícito sobre la elusión tributaria y para tal efecto se vale de la jurisprudencia de la Corte Constitucional fijada en la Sentencia C-015 de 1993.

En sentencia del Consejo De Estado, Sección Cuarta, en la Radicación Núm. 25000-23-27-000-2000-0871-01 (12836), expone el Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié:

Acerca de la evasión tributaria, nuevamente desde aspectos sancionatorios, para este caso se hace acreedora la sociedad contribuyente a la sanción por inexactitud por comprobarse la realización de operaciones para obtener indebidamente beneficios tributarios, en este caso por la inexistencia de la inversión. En esta sentencia, se encuentra además que el Consejo de Estado realiza aunque de manera ligera, la única definición de evasión tributaria, de la que dice que se trata de la utilización de ciertas formas jurídicas del derecho para obtener de ellas un beneficio tributario. Como se ha evidenciado, el Consejo de Estado ha reiterado en anteriores oportunidades, que es deber de las administraciones vigilar por la recta aplicación de las normas que regulan los impuestos administrados por ella, y en tal deber le corresponde estar atenta a que los sujetos pasivos de la obligaciones que ellas consagran, no las infrinjan, ya que tratándose de aplicar la ley tributaria no puede atenderse a la verdad formal sino que es necesario buscar siempre la verdad real en la determinación de la carga impositiva que corresponde pagar a los contribuyentes (párr. 9).

En efecto, los hechos que considera la administración como demostrativos de la inexistencia de la inversión, evidencian una verdadera evasión tributaria, pues con ellos se demuestra la utilización de ciertas formas jurídicas del derecho, para derivar de ellas un beneficio tributario, que si bien en apariencia pueden considerarse lícitas, desvirtúan la finalidad propuesta por el legislador, cual es la reactivación económica de la zona de influencia mediante la constitución de nuevas empresas producto de la inversión realizada (Consejo de Estado, 2002, radicado 12836).

En Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Bogotá, D.C., 13 de noviembre de 2014, radicación número: 25000-23-27-000-2005 01895-02 Núm. Interno: 17108, se trata el tema del abuso de las formas jurídicas en materia tributaria en los siguientes términos: el Consejo de Estado considera que para establecer si se está ante un abuso del derecho, es necesario tener en cuenta que cada derecho tiene una finalidad, y que le corresponde al intérprete descubrirla, y determinar si el ejercicio o no de un derecho, resultó abusivo, con base en los principios y valores axiológicos extraídos de la Constitución, que van haciendo parte de la doctrina constitucional, y que le servirá al juez para determinar la finalidad de específicos derechos, así como le va creando unos límites a su labor interpretativa de tal manera que la determinación del espíritu del derecho no quede a su entero o discrecional arbitrio.

En resumen, en el abuso del derecho hay un conflicto entre una conducta y un principio general del derecho, se trata del incumplimiento de un genérico deber, impuesto por el ordenamiento positivo al titular del derecho, dentro de una específica situación jurídica subjetiva, y si no hay norma expresa que consagre la prohibición del abuso, se estaría ante un acto, que es contrario a los principios generales del derecho.

En materia tributaria, la Corte Constitucional, en la Sentencia C-015 de 1993 aludió brevemente al concepto de abuso de las formas jurídicas, concepto que es homologo al de elusión, y más propiamente, al de la violación indirecta de la ley mediante el abuso del derecho, en contraposición con la evasión o fraude a la ley como una manifestación de la violación directa de la misma. En la sentencia citada, la Corte Constitucional fue enfática en decir que el contribuyente tiene el derecho de hacer uso del derecho y de sus formas, con el objeto de guiar sus asuntos de la manera más apropiada a su naturaleza e intereses y de modo tal que le signifique la menor responsabilidad fiscal. Y agregó, que la libertad para la utilización de las formas jurídicas, sin embargo, tiene límites que es conveniente precisar, particularmente cuando a ellas se apela con el propósito prevalente de evitar los impuestos o su pago. En estos casos, la transacción respectiva no podrá ser considerada por la legislación tributaria, de acuerdo con los efectos que produce de conformidad con el derecho privado, sin tomar en consideración su resultado económico.

En este orden de ideas, se impone privilegiar la sustancia sobre la forma. La legislación tributaria no puede interpretarse literalmente. 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. De manera que, para identificar prácticas abusivas del derecho por parte de los contribuyentes, siempre habrá, de una parte, que consultar los principios que gobiernan el derecho tributario, y de otra, aplicar a cada caso los criterios que ha desarrollado la jurisprudencia para identificar esas prácticas abusivas, que, como se precisó, aluden a aspectos subjetivos y objetivos.

Para finalizar este apartado, dice el Consejo de Estado que tratándose de la aplicación de la ley tributaria, no puede atenderse a la verdad formal, sino que es necesario buscar siempre la verdad real en la determinación de la carga impositiva que corresponde pagar a los administrados. Por tanto, la interpretación de la ley tributaria no puede atenerse a la verdad formal pues esta debe buscar en todos los casos la verdad real, es así que la Administración Tributaria tiene la función de buscar la verdad real y rectificar los efectos fiscales de las operaciones que pueda calificar como elusivas.

Del abuso de las formas jurídicas dice el Consejo de Estado que si no hay norma expresa que consagre la prohibición del abuso, se estaría ante un acto contrario a los principios generales del derecho. En el abuso del derecho, hay un conflicto entre una conducta y un principio general del derecho, se trata del incumplimiento de un deber genérico, impuesto por el ordenamiento positivo al titular del derecho, dentro de una específica situación jurídica subjetiva, y si no hay norma expresa que consagre la prohibición del abuso, se estaría ante un acto, que es contrario a los principios generales del derecho. En armonía con la Corte Constitucional, el Consejo de Estado dice que el concepto de abuso de las formas jurídicas, es un concepto homologo al de elusión, y más propiamente, al de la violación indirecta de la ley mediante el abuso del derecho, en contraposición con la evasión o fraude a la ley como una manifestación de la violación directa de la ley.

3. Posición de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dian

Los argumentos presentados por la Corte Constitucional en las Sentencias C-015 de 1993 y SU-1122 de 1996, son utilizados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, en el Concepto Núm. 051977 del 02 de Agosto de 2005; en este concepto la DIAN se hace la siguiente pregunta ¿En Colombia se puede aplicar el concepto de fraude fiscal sin estar consagrado expresamente en la ley? y la responde de la siguiente forma: la aplicación en Colombia del concepto de fraude fiscal es plenamente viable en desarrollo de los principios constitucionales de legalidad, equidad, eficacia, justicia y progresividad. Esta respuesta y afirmación la da la DIAN citando el concepto de fraude fiscal presentado en la publicación Derecho Tributario del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, segunda edición, 1999, p. 704, y apoyándose en las Sentencias C-015 de enero 21 de 1993 y SU-1122 de octubre 25 de 2001, de la Corte Constitucional, ya referenciadas en este artículo:

Fraude a la ley fiscal. Es la evasión que reviste formas sofisticadas, mediante el encadenamiento de actos o contratos formalmente válidos que persiguen un objetivo evasionario, no justificándose comercialmente, de manera que de no haberse organizado determinada actividad económica o empresa, con esa diversidad de actos, el impuesto sería superior [...] (DIAN, 2005, Núm. 051977).

Luego la DIAN cita la concepción de elusión y evasión fiscal dada por la Corte Constitucional en la Sentencia C-015 de enero 21 de 1993. Con el apoyo de los argumentos anteriores procede a definir el fraude fiscal en los siguientes términos: consiste en el abuso de las formas jurídicas con desviación de los objetivos pretendidos por el legislador, ocultando o alterando los hechos económicos con la consecuente disminución de los tributos a pagar; con las siguientes características:

1. No necesariamente implica la violación de la ley en forma directa.
2. La realidad económica contrasta frente a la realidad formal.

3. Se abusa de las formas jurídicas.
4. Se presenta una desviación de los objetivos perseguidos por el legislador, al tener como finalidad la de aminorar o eliminar la carga tributaria.

Manifiesta la DIAN que el fraude fiscal es una figura autónoma, que puede llegar a tener implicaciones penales, y que no implica necesariamente que se presenten los supuestos de hecho, que la ley tipifica como punibles, los cuales requieren una valoración de la responsabilidad subjetiva de quien incurre en ellos. En este sentido, el fraude fiscal puede compartir elementos con delitos como el fraude procesal, la falsedad material o ideológica, entre otros, pero es independiente de ellos, al punto que para su determinación no se requiere un juicio previo (prejudicialidad) que califique penalmente la conducta del contribuyente.

Luego, la DIAN cita la Sentencia Unificada SU-1122 de octubre 25 de 2001 de la Corte Constitucional, para argumentar, refiriéndose al fraude a la ley, que la calificación de fraude tiene por objeto corregir las interpretaciones que no correspondan con la sustancia económica, y que la administración y los jueces tienen esa potestad correctora. La DIAN para sustentar la procedencia de la aplicación en Colombia del fraude fiscal recurre a los principios constitucionales establecidos en los artículos 363 y 338, en armonía con el 9 y 228 de la Constitución, la posición de la DIAN se apoya en la prevalencia del derecho sustancial sobre el derecho formal. Lo anterior implica que en materia tributaria los hechos deben interpretarse de acuerdo con su sustancia económica. Es decir, que independientemente de la forma jurídica, es el resultado económico el que según la ley genera la obligación tributaria, y las personas a las cuales se les imputan, no pueden evadir o eludir el pago del impuesto.

Expresa la DIAN que como parte de un sistema normativo, cualquier concepto jurídico debe aplicarse en armonía con los postulados constitucionales, lo que implica el deber de realizar una interpretación dentro del margen de la propia Carta Política, y cita apartes de la Sentencia Unificada Núm. 1122 de octubre 25 de 2001 para indicar que hay casos en los cuales existe la posibilidad legítima de interpretar una regla, que conduzca, entre muchos, a un resultado que no se encuentra prohibido por el ordenamiento, pero resulta incompatible con los principios que sustentan la regla. Concluye la DIAN afirmando el concepto de fraude fiscal, que comprende aquellas conductas, que sin estar tipificadas expresamente en la ley como infracciones al orden jurídico, son contrarias a la finalidad de la ley.

Del Concepto de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se pueden hacer las siguientes afirmaciones:

De acuerdo con la DIAN la aplicación en Colombia del concepto de fraude fiscal es viable. Por lo tanto, define el fraude fiscal como el abuso de las formas jurídicas con desviación de los objetivos pretendidos por el legislador, ocultando o alterando los hechos económicos con la consecuente disminución de los tributos a pagar. Y le asigna las siguientes características: No necesariamente implica la violación de la ley en forma

directa; la realidad económica contrasta frente a la realidad formal; se abusa de las formas jurídicas; Se presenta una desviación de los objetivos perseguidos por el legislador, al tener como finalidad la de aminorar o eliminar la carga tributaria. (DIAN, 2005, Núm. 051977)

Agrega la DIAN que el fraude fiscal es una figura autónoma, que puede tener o no implicaciones penales, y que no implica necesariamente que se presenten los supuestos de hecho, que la ley tipifica como punibles, los cuales requieren una valoración de la responsabilidad subjetiva: tipicidad, antijuricidad y culpabilidad de quien incurre en ellos, lo que implica que no se valora la culpa y por lo tanto no aplica la responsabilidad subjetiva. La calificación de fraude tiene por objeto hacer prevalecer la sustancia económica sobre las formas jurídicas utilizadas, y que la administración y los jueces tienen esa potestad correctora, y concluye la DIAN afirmando que el concepto de fraude fiscal comprende aquellas conductas, que sin estar tipificadas expresamente en la ley como infracciones al orden jurídico, son contrarias a la finalidad de la ley. (DIAN, 2005, Núm. 051977)

4. Ejemplos de evasión y elusión

Desde el punto de vista tributario con los costos se pueden presentar muchas situaciones con el fin de hacer evasión tributaria, veamos los siguientes ejemplos.

Tratándose de costos de producción. Se puede evadir el impuesto aumentando los costos en forma artificial a través de hechos, actos, negocios, operaciones o contratos donde se presenta sobre facturación en contratos de compraventa y simulación de contratos de compraventa, cuyos valores son aplicados a uno de los elementos del costo con el fin de disminuir la base gravable y obtener un ahorro fiscal indebido; por ejemplo, la sobre facturación en el comercio internacional de bienes, tratándose de sociedades o personas que están vinculadas económicamente, con el objeto de manipular el *costo de la mercancía vendida*, para trasladar el impuesto a la renta al país donde se obtengan los máximos beneficios tributarios para el grupo. A raíz de la popularidad que ha llegado a tener la anterior práctica, Colombia ha adoptado el mecanismo de los precios de transferencia para combatir la evasión que se presenta con su utilización.

La planeación tributaria utilizando técnicas elusivas aceptadas o legales. La planeación tributaria hace referencia a la forma cómo el sujeto pasivo de las obligaciones tributarias planea su actividad con el fin de aprovechar al máximo los beneficios tributarios expresamente contemplados en la ley. No se trata de buscar los vacíos o lagunas a la ley, se trata es de aprovechar al máximo los beneficios que la ley ha contemplado dentro del espíritu o propósito del legislador conocido como el espíritu de la ley. Como por ejemplo: hacer inversiones de capital en los sectores económicos en los cuales las rentas son exentas como en el caso de los hoteles y la remodelación de hoteles o la constitución de empresas para producir software. Invertir en activos fijos pro-

ductivos, entre otras. Contratar personal por contrato laboral que cumplan con las condiciones de invalidez que permitan obtener el beneficio tributario que genera este concepto. En estos casos no hay nada ilegal, ni se hace nada con la intención de evadir el impuesto.

Práctica elusiva para evitar ser responsable del régimen común del IVA. Una persona dedicada al comercio, para evitar pasar el régimen común del IVA, decide dividir su negocio en dos partes, de modo que una parte está a nombre de ella y otra parte está a nombre de un tercero, que en la generalidad de los casos es su cónyuge o compañero (a) permanente u otro familiar. En este caso lo que se pretende es evitar ser responsable del régimen común del IVA, y se hace mediante formas jurídicas completamente legales; no hay nada de ilegal en las formas utilizadas. De ahí que para probar un abuso de las formas, con el fin de configurar un fraude a la ley, que sustente un fraude tributario, no va a ser nada fácil, porque lo que se puede ver es que hay un indicio de no cobrar y pagar el IVA, pero probar la intención de defraudar el sistema tributario a través de esta práctica no es tarea fácil, por lo que esta práctica, aunque puede ser socialmente reprochable, si es bien hecha, se hace imposible probar su ilegalidad y en consecuencia no es fácil sancionarla.

Conclusiones

Para la Corte Constitucional la elusión fiscal se refiere a las diferentes técnicas y procedimientos utilizados por el contribuyente con el fin de minimizar el impuesto, que no entran en el campo de la evasión, en cuanto tienen como fin evitar el nacimiento del hecho que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria, lo que corresponde al concepto de economía de opción; es así que la Corte Constitucional identifica el ahorro fiscal como una forma permitida de elusión. La elusión, representa una violación indirecta indicando que es admisible en algunos casos e inadmisibles cuando se abusa de las formas jurídicas para evitar o reducir la carga fiscal.

Indica que en el ahorro fiscal el contribuyente se coloca 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.

Dice que la evasión supone la violación de la ley en forma directa y presenta ejemplos de violación de la ley por abstención u comisión para evitar el pago. Indica que el fraude fiscal es una especie comprendida dentro del concepto genérico de la evasión fiscal.

Dice que en cuanto a la prevalencia de la realidad económica sobre las formas, la Administración y los jueces tienen la potestad de retirar del sistema las interpretaciones que violan los principios y garantías que rigen tanto el sistema jurídico como al sistema tributario, por lo que no se puede hacer fraude al sistema tributario utilizando hechos, actos, negocios o contratos, que aparentemente no violan la ley, pero que sí violan los principios y garantías que rigen el sistema, para lo cual la Administración Tributaria cuenta con todos los mecanismos que dispone la ley tributaria para hacer prevalecer la realidad sobre las formas.

El Consejo de Estado comparte con la Corte Constitucional la posición que la aplicación de la ley tributaria, no se puede atender a la verdad formal, por lo que es necesario buscar la verdad real en la determinación de la carga impositiva que corresponde pagar a los administrados. Es así que en la interpretación de la ley en materia tributaria debe prevalecer la realidad económica sobre la realidad formal, por lo que la Administración Tributaria tiene la función de buscar la verdad real y rectificar los efectos fiscales en los tributos de las operaciones que pueda calificar como elusivas. El Consejo de Estado en dos de las sentencias referenciadas en este escrito cita la Sentencia C-015 de 1993 dando a entender que está de acuerdo con la posición que ha tomado la Corte Constitucional referente a los conceptos de evasión y elusión fiscal.

El Consejo de Estado se refiere a las formas jurídicas indicando que en el abuso del derecho, hay un conflicto entre una conducta que asume el sujeto pasivo del tributo y un principio general del derecho, que se trata del incumplimiento de un deber impuesto por el ordenamiento positivo, dentro de una específica situación jurídica subjetiva, y si no hay ley que en forma expresa consagre la prohibición del abuso, se estaría ante un acto, que es contrario a los principios generales del derecho. En armonía con la Corte Constitucional, el Consejo de Estado es de la posición que el abuso de las formas jurídicas, es un concepto homólogo al de elusión, por tratarse de la violación indirecta de la ley, en contraposición con la evasión o fraude a la ley como una manifestación de la violación directa de la ley.

Todos los argumentos anteriores han sido utilizados por la DIAN para desarrollar el concepto de fraude fiscal mencionado en la Sentencia C-015 de 1993, definiéndolo como el abuso de las formas jurídicas con desviación de los objetivos pretendidos por el legislador, ocultando o alterando los hechos económicos con la consecuente disminución de los tributos a pagar.

Por tanto, en materia tributaria y tratándose del concepto de Costos, se considera elusión toda violación directa de las normas tributarias con las cuales se pretenda disminuir o eliminar la carga fiscal alterando el valor de los costos, practica muy utilizada en el comercio internacional a través de personas vinculadas económicamente con el fin de obtener beneficios fiscales indebidos. En cuanto a la elusión, tenemos que en el área de los costos el ahorro fiscal relacionado con la economía de opción son legales, pero si se abusa de las formas jurídicas para obtener un beneficio fiscal, que implique menor carga tributaria a través de un ahorro tributario,

estaríamos ante un fraude tributario; con esa conducta se viola el espíritu de la ley, teniendo en cuenta que también se considera que hay fraude tributario si se violan los principios que rigen el sistema tributario, como lo es el deber de tributar en criterios de justicia y equidad.

En consecuencia, hay una responsabilidad social que implica para las personas naturales y jurídicas el deber de contribuir, a través de los tributos, con el fin de financiar al Estado. Que la responsabilidad social se ve amenazada cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria utiliza los costos con el objeto de hacer evasión fiscal o elusión fiscal indebida, ya que como se observó hay una elusión fiscal que si es permitida.

Referencias

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Radicación Núm. 1960 (C.P. Jaime Abella Zarate; 19 de agosto de 1988).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta (C.P. Jaime Abella Zárate; 2 marzo de 1990).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta, Expediente Núm. 7159 (C. P. Delio Gómez Leyva; 13 diciembre de 1995).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente: 11001- 03-2 7-000-1998-0126-00-9262 (C.P. Julio Enrique Correa Restrepo; 24 de marzo de 2000).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 2002. Radicado 12836 (C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 2 de octubre de 2002).

Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Radicación Núm. 25000-23-27-000-2005 01895-02 Núm. Interno: 17108. (C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 13 de noviembre de 2014).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-015 de 1993 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz; 21 de enero de 1993).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-540 de 1996. (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz; 16 de octubre de 1996).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-806 de 2001 (M.S. Clara Inés Vargas Hernández; 1 de agosto de 2001).

Corte Constitucional de Colombia. Sentencia SU-1122 de 2001 (M.P. Eduardo Montealegre Lynett; 25 de octubre de 2001).

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN (2005). *Procedimiento Tributario Concepto Núm. 051977 del 2 de agosto de 2005*. Recuperado de <http://www.cijuf.org.co/codian05/agosto/c51977.html>

Real Academia Española. (2014). *Diccionario de la Lengua Española*. Recuperado de <http://lema.rae.es>.