



XIV CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS

II Congreso Colombiano de Costos y Gestión

*Los costos y la gestión en la ruta
de la innovación y el conocimiento!*

EL DEBE DE TRIBUTAR, LA ELUSIÓN, LA EVASIÓN, LOS COSTOS Y LA RESPONSABILIDAD SOCIAL

Autores:

Carlos Mario Restrepo Pineda

Magister en Derecho Procesal U. de M., Especialista en Legislación Tributaria
UNAUULA., Especialista en Derecho Procesal Contemporáneo U. de M., Abogado U.
de A., Contador UNAUULA., Tecnólogo en Sistemas T. de A., Docente: Hermenéutica y
principios del derecho tributario, y Derecho procesal tributario en pregrado y
posgrado U. de M. y UNAUULA

Omar Hernando Bedoya Martínez

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
UNAUULA., Contador UNAUULA., Docente: Derecho Tributario en pregrado y posgrado
U. de A.

Área temática:

Costos, gestión ambiental y responsabilidad social

Metodología aplicada:

M8- Otros

Medellín, Colombia, Septiembre 9, 10, 11 de 2015

Convocan:



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO DE
CIENCIAS CONTABLES



EL DEBE DE TRIBUTAR, LA ELUSIÓN, LA EVASIÓN, LOS COSTOS Y LA RESPONSABILIDAD SOCIAL ^{*1}

Palabras claves: Elusión, evasión, fraude fiscal, costos, responsabilidad social.

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 univocas, incluso el Diccionario de la Real Academia Española (Real Academia 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:

^{*1} Este artículo de reflexión es producto de la investigación titulada: Alcance de los conceptos de evasión y elusión en la Jurisprudencia Colombiana, llevada a cabo por los autores de la ponencia.

Elusión. (Real Academia Española, 2014)

1. f. Acción y efecto de eludir.

Eludir. (Real Academia Española, 2014)

(Del lat. eludĕre).

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. (Real Academia Española, 2014)

(Del lat. evasĭo, -ōnis).

1. f. Efugio para evadir una dificultad.

2. f. Acción y efecto de evadir o evadirse. de ~.

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. (Real academia Española, 2014)

(Del lat. evadĕre).

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 (|| 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 las prácticas elusivas aceptables que se refiere al uso de la economía de opción y el horro tributario que no abusa de las formas jurídicas. La confusión de los términos elusión y evasión 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 es legal y no es objeto de reproche social.

El objetivo de la presente ponencia es identificar la posición de las altas cortes y de la división jurídica de la DIAN, acerca de los términos elusión y evasión, y mostrar algunos ejemplos desde los Costos con los cuales se pretende disminuir o eliminar los tributos los cuales constituyen evasión o elución ilegal, y que son reprochables socialmente, lo que tiene implicaciones desde la responsabilidad social del ciudadano con los deberes que el artículo 95 constitucional y concretamente el numeral 9 que consagra el deber de 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 de 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 cual se infiere de los indicios de sus propias acciones o deliberadas abstenciones. (Colombia. Corte Constitucional, 1993).

En la sentencia C-015 de 1993 la Corte 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 de minimizar, evitar o reducir la carga fiscal que le impone la ley tributaria, lo 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 entra la Corte 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. (Colombia. Corte Constitucional, 1993).

Los aspectos más relevantes de la sentencia C-015 de 1993 acerca de la elusión y la evasión se relacionan a continuación:

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.

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.

La elusión fiscal remite a las diferentes técnicas y procedimientos utilizados por el contribuyente con el fin de 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.

Ahora pasamos a la sentencia SU-1122 de 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. (Colombia. Corte Constitucional, 2001).

Como se puede apreciar de los anteriores argumentos de la sentencia SU-1122 de 2001, se le está dando a la Administración Tributaria, en el caso de asuntos tributarios, 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 norma o normas que no les corresponden, se les llama normas de cobertura, cuando las normas aplicables en condiciones de un propósito comercial o de negocios legítimo, serían otras, que se denominan normas defraudadas, con el pretexto de que es un problema de interpretación del derecho aplicable.

Ahora pasamos a la sentencia C-540 de 1996 en la cual la Corte Constitucional expresa que es consciente 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. 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 éste o no comprendidas de manera efectiva por sus normas. (Colombia. Corte Constitucional, 1996)

En Conclusión de la jurisprudencia de la Corte Constitucional tenemos que:
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 el 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 éste 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 en 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

El Consejo de Estado en sentencia del 19 de agosto de 1988, radicación No: 1960, Consejero Ponente: Dr. Jaime Abella Zarate. 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 esta sentencia, 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 recibidos, quedará exenta de gravamen.

El Consejo de Estado en sentencia del 2 de marzo de 1990, expediente No: 1957, Consejero ponente: Dr. Jaime Abella Zárate, expresa que la interpretación de la ley tributaria no puede atenerse a la verdad formal pues ésta 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 ésta 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 sólo 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.

El Consejo de Estado en sentencia del 13 de Diciembre de 1995, expediente No: 7159, 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, razón por la cual las oficinas de impuestos, adicionaron la diferencia entre el valor de la escritura y el valor real de la transacción, en ese sentido interpreta el Consejo de Estado citando la Sentencia de 1990, que “Es función intrínseca de la Administración Tributaria, vigilar por la recta aplicación de las normas reguladores 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, éste 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.

En la sentencia del 24 de marzo de 2000, radicación No: 9262, Consejero ponente: Dr. Julio Enrique Correa Restrepo, el Consejo de Estado, según 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.

Argumenta 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.

Con cita de los antecedentes de la Ley 383 de 1997, 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-405-93 Magistrado Ponente doctor

Eduardo Cifuentes Rincón. (Colombia. Consejo de Estado -Sección Cuarta- Radicación número: 11001- 03 - 2 7- 000 – 1998 – 0126 – 00 – 9262, 2000).

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, esto en consecuencia 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 respectivo. Esto podría llevar a la conclusión 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-.Sentencia del 3 de Octubre de 2002, Radicación número: 25000-23-27-000-2000-0871-01 (12836), Santafé de Bogotá D.C., Consejero ponente: Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié., se pronuncia 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, en la cual hace referencia a 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 administrados.

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. (Colombia. Consejo de Estado- Sección Cuarta- Radicación número: 25000-23-27-000-2000-0871-01 (12836), 2002)

En sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Bogotá, D.C., trece (13) de noviembre de dos mil catorce (2014). Radicación número: 25000-23-27-000-2005 01895-02 No. Interno: 17108, se trata el tema del El 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 homologó al de elusión, y más propiamente, al de la violación indirecta de la ley mediante el abuso del derecho, en contraposición a la evasión o fraude a la ley como

una manifestación de la violación directa de la ley. 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 encauzar 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 que, de una parte, 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.

En conclusión de este acápite 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 lo que la interpretación de la ley tributaria no puede atenerse a la verdad formal pues ésta 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, que es 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 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 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 a 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 No. 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, en la página 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 esta ponencia.

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 evasista, 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 Concepto No. 051977 del 02 de Agosto de 2005, 2005).

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.

Agrega 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, etc, 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.

Dice 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 que la propia Carta Política y cita apartes de la Sentencia Unificada No. 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, diciendo 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 No. 051977 del 02 de Agosto de 2005 se pueden hacer las siguientes conclusiones.

De acuerdo con la DIAN la aplicación en Colombia del concepto de fraude fiscal es viable. Para 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.

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.

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. La sobrefacturación en el comercio internacional de bienes tratándose de sociedades o personas que están vinculadas económicamente, con el objeto manipular el Costo de la Mercancía Vendida con el fin de 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 por esta maña.

La planeación tributaria utilizando técnicas elusivas aceptadas o legales. La planeación tributaria hace referencia a la forma como 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 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 productivos, etc. 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 él 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 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 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.

5. CONCLUSIONES

Como conclusiones tenemos que para la Corte Constitucional la elusión fiscal se refiere a las diferentes técnicas y procedimientos utilizados por el contribuyente con el fin de 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 éste 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, que la Administración y 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 en 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 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 e estado en dos de las sentencias referenciadas en esta ponencia 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 homologo al de elusión, por tratarse de la violación indirecta de la ley, en contraposición a 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. El fraude fiscal tiene 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 aminorar o eliminar la carga tributaria. El 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. Calificar un hecho, acto, operación o negocio de fraude, tiene por objeto hacer prevalecer la sustancia económica sobre las formas jurídicas utilizadas, y la Administración y los jueces tienen esa potestad correctora.

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

Por lo tanto 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 observo hay una elusión fiscal que si es permitida.

6. LISTA DE REFERENCIAS

Colombia. Corte Constitucional. (1993). Sentencia C-015 de 1993.

Colombia. Corte Constitucional. (2001). Sentencia SU-1122 de 2001.

Colombia. Corte Constitucional. (1996). Sentencia C-540 de 1996.

Colombia. Consejo de Estado-Sección Cuarta, Radicación No: 1960 (19 de agosto de 1988). Consejero Ponente: Dr. Jaime Abella Zarate. Santafé de Bogotá D.C.

Colombia. Consejo de Estado-Sección Cuarta, Expediente No, 1957. (2 de Marzo de 1990). Consejero ponente: Dr. Jaime Abella Zárate. Santafé de Bogotá D.C.

Colombia. Consejo de Estado -Sección Cuarta- Expediente número 7159. (13 de Diciembre de 1995). Consejero Ponente: Dr. Delio Gómez Leyva. Santafé de Bogotá, D.C.

Colombia. Consejo de Estado -Sección Cuarta- Radicación número: 11001- 03 - 2 7-000 – 1998 – 0126 – 00 – 9262. (24 de Marzo de 2000). Consejero ponente: Dr. Julio Enrique Correa Restrepo. Santafé de Bogotá, D.C.

Colombia. Consejo de Estado- Sección Cuarta- Radicación número: 25000-23-27-000-2000-0871-01 (12836). (2 de Octubre de 2002). Consejero ponente: Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié. Santafé de Bogotá D.C.

Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Bogotá, D.C., (13 de noviembre de 2014). Radicación número: 25000-23-27-000-2005 01895-02 No. Interno: 17108. Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Santafé de Bogotá D.C.

DIAN Concepto No. 051977 del 02 de Agosto de 2005. (2 de Agosto de 2005). Concepto No. 051977 del 02 de Agosto de 2005. Recuperado el 11 de Abril de 2014, de Centro Interamericano Jurídico Financiero CIFUJ: <http://www.cijuf.org.co/codian05/agosto/c51977.html>

Real academia Española. (2014). Diccionario Real academia Española. Recuperado el 11 de Abril de 2014, de <http://lema.rae.es/drae/?val=evadir>

Real Academia Española. (2014). Diccionario Real Academia Española. Recuperado el 11 de Abril de 2014, de <http://lema.rae.es/drae/?val=elusion>

Real Academia Española. (2014). Diccionario Real Academia Española. Recuperado el 11 de Abril de 2014, de <http://lema.rae.es/drae/?val=eludir>

Real Academia Española. (2014). Diccionario Real Academia Española. Recuperado el 11 de Abril de 2014, de <http://lema.rae.es/drae/?val=evasion>