

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

RAD: 906196

100208221-1319

Bogotá, D.C. **20/10/2020**

Tema	Procedimiento Tributario
Descriptores	Abuso en materia tributaria
Fuentes formales	Artículos 869 y siguientes del Estatuto Tributario Resolución No. 000004 del 7 de enero de 2020

Cordial saludo,

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

Mediante el radicado de la referencia, y teniendo en cuenta lo establecido en los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario, así como la Resolución No. 000004 del 7 de enero de 2020, el peticionario plantea unas inquietudes en relación con la norma general anti-abuso en materia tributaria.

Previo a exponer las consideraciones de este Despacho respecto a las inquietudes de la referencia, es pertinente reiterar que si el peticionario consulta a la Administración Tributaria sobre el alcance y aplicación de las normas tributarias a situaciones de hecho concretas, dicha consulta se resolverá dentro de las competencias otorgadas mediante el Decreto 4048 de 2008. Al respecto, este Despacho se pronunció mediante Concepto 100208221-292 de 2020, el cual anexamos para su conocimiento.

De igual manera, debe resaltarse que las facultades de fiscalización previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario, así como las facultades para recharacterizar o reconfigurar operaciones que constituyan abuso en materia tributaria consagradas en los artículos 869 y siguientes del mismo estatuto, son amplias.

A continuación, se exponen las consideraciones de este Despacho en relación con las consultas del peticionario:

- 1. “¿Los actos y/o negocios jurídicos celebrados con presuntos proveedores ficticios, considerados por la DIAN como operaciones simuladas o fraude fiscal, se encuadran***

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

dentro del concepto de elusión fiscal?”

El artículo 869 del Estatuto Tributario establece en los siguientes términos la cláusula general anti-abuso en materia tributaria:

“ARTÍCULO 869. ABUSO EN MATERIA TRIBUTARIA. La Administración Tributaria podrá recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones que constituya abuso en materia tributaria y, consecuentemente, desconocer sus efectos. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones respectivos.

Una operación o serie de operaciones constituirá abuso en materia tributaria cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional. (...)”

A su vez, los artículos 1 y 2 de la Resolución No. 000004 del 7 de enero de 2020 dispuso:

“Artículo 1°. Objetivo. El artículo 869 del Estatuto Tributario tiene como objetivo incorporar en la legislación tributaria nacional una herramienta que permita a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (en adelante “DIAN”) recharacterizar o reconfigurar las estructuras operaciones o serie de operaciones abusivas, dentro de las cuales se incluyen las formas de elusión fiscal tales como el fraude fiscal, la simulación y el abuso del derecho. El artículo 869 del Estatuto Tributario aplica sobre cualquier impuesto del orden nacional, sin perjuicio de la reglamentación aplicable a nivel territorial.

El artículo 869 del Estatuto Tributario aplica sobre cualquier impuesto del orden nacional, sin perjuicio de la reglamentación aplicable a nivel territorial.”

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

1. *Evasión: La evasión tributaria o fiscal es la acción u omisión por medio de la cual el contribuyente oculta por cualquier forma, ante la administración tributaria, la obligación tributaria existente. Sumado a lo anterior, es preciso reconocer que la evasión siempre carece de un propósito económico o comercial, ya que su único fin es obtener un provecho tributario. Por ende, ni siquiera existe un propósito comercial aparente que deba ser refutado por intermedio de la cláusula general antiabuso.*

2. *Elusión: La elusión tributaria o fiscal es la conducta por medio de la cual el contribuyente, a través de diferentes técnicas o procedimientos, evita el nacimiento del hecho que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria. Por lo anterior, se entenderá que una operación o serie de operaciones es elusiva o abusiva, cuando involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.*

Este concepto, también incluye la simulación, el fraude fiscal, el abuso del derecho.”

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

En consecuencia, este Despacho considera que las consecuencias tributarias de los actos o negocios jurídicos, incluyendo aquellos celebrados con presunto proveedores ficticios, dependerán de las circunstancias especiales de cada caso particular.

Así las cosas, son las dependencias competentes de la Entidad las cuales deben determinar, de conformidad con el marco tributario, si los actos o negocios jurídicos califican como operaciones abusivas, dentro de las cuales se incluyen las formas de elusión fiscal tales como el fraude fiscal, la simulación y el abuso del derecho.

Lo anterior (i) sin perjuicio de las demás disposiciones consagradas en la legislación tributaria, incluyendo las amplias facultades de fiscalización e investigación y la sanción de declaración de proveedor ficticio o insolvente y (ii) sin perjuicio de los tipos penales en materia tributaria señalados en el Código Penal.

2. ¿Los procedimientos de discusión en sede administrativa, donde se pretende desconocer los costos y/o deducciones originados en operaciones con presuntos proveedores ficticios mediante prueba indiciaria, deben ceñirse al procedimiento de abuso en materia tributaria descrito en los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario y lo establecido en la Resolución N° 000004 de 2020?

Por favor remitirse a la respuesta inmediatamente anterior, esto es, aplicará el procedimiento especial por abuso en materia tributaria si la conducta califica como abusiva de conformidad con los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario y la Resolución 000004 de 2020, análisis que corresponde a la dependencia competente.

Sin perjuicio de lo anterior, es pertinente resaltar que el artículo 684 del Estatuto Tributario otorga amplias facultades de investigación y fiscalización a la Administración Tributaria para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.

3. Cuando la DIAN pretende desconocer los costos y/o deducciones originados en operaciones con presuntos proveedores ficticios, pese a que el contribuyente cumplió con la tarifa legal probatoria del Art. 771-2 del Estatuto Tributario y presentó todos los medios probatorios contables y documentales para demostrar su realidad, ¿Puede la Autoridad Tributaria desconocer la totalidad de los costos y/o deducciones originados en dichas operaciones en un proceso de abuso en materia tributaria, aun cuando dicha actuación vulnere los principios de justicia, capacidad contributiva y no confiscatoriedad?, o ¿En el proceso de recharacterización o reconfiguración de las operaciones, la Autoridad Tributaria debe considerar los márgenes de rentabilidad estadísticos del sector económico y los costos presuntos y estimados de la actividad económica, conforme lo dispuesto en el Art. 82 del Estatuto Tributario?"

Por favor remitirse a las respuestas a las preguntas anteriores. En todo caso, y bajo un supuesto de abuso en materia tributaria, nótese que el artículo 869-1 del Estatuto Tributario señala: "(...). En el requerimiento especial se propondrá una recharacterización o reconfiguración de la operación o serie de operaciones que constituyan abuso en materia tributaria, de acuerdo con el acervo probatorio recaudado, así como cualquier otra modificación de la declaración privada, sin perjuicio de las demás modificaciones a la declaración tributaria a que haya lugar. De igual forma se procederá cuando se emita emplazamiento previo por no declarar. (...)".

En el mismo sentido, el artículo 18 de la Resolución 000004 de 2020 establece: "(...) Una vez

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

otorgado el visto bueno de que tratan los artículos 15, 16 y 17 de esta resolución, el funcionario que venía conociendo del asunto podrá proferir requerimiento especial o emplazamiento por no declarar donde se incluyan, además de las glosas relativas al abuso en materia tributaria, otros asuntos que surjan en el proceso de fiscalización.

Sin perjuicio de lo anterior, esto no excluye las facultades de formular otras objeciones a la declaración tributaria privada en temas diferentes a las de las operaciones recaracterizadas.”

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

PABLO EMILIO MENDOZA VELILLA
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-DIAN
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Bogotá D.C.

Proyectó: Estefanía Jaimes Dávila
Anexo: Concepto 100208221-292 de 2020