





COLECCIÓN CRÍTICA TRIBUTARIA

# **NARRATIVAS TRIBUTARIAS**

# 2



COLECCIÓN CRÍTICA TRIBUTARIA

# NARRATIVAS TRIBUTARIAS

*Eleonora Lozano Rodríguez*  
(compiladora)

## 2

<i>Iván Felipe Aguirre García</i>	<i>Cristian Camilo Garavito Romero</i>
<i>Santiago Álvarez Posada</i>	<i>Gloria Johana Morales Osorio</i>
<i>María Alejandra Buitrago Berjan</i>	<i>Josué David Soto Montenegro</i>
<i>Juan Carlos Durán Uribe</i>	<i>Luis Felipe Paredes Orjuela</i>
<i>Ruby Esperanza Yaya Escobar</i>	



Universidad de  
**los Andes**  
Colombia

Facultad  
de Derecho

Nombres: Lozano Rodríguez, Eleonora, compiladora, autora. | Aguirre García, Iván Felipe, autor. | Álvarez Posada, Santiago, autor. | Buitrago Berjan, María Alejandra, autora. | Durán Uribe, Juan Carlos, autor. | Garavito Romero, Cristian Camilo, autor. | Morales Osorio, Gloria Johana, autora. | Soto Montenegro, Josué David, autor. | Paredes Orjuela, Luis Felipe, autor. | Yaya Escobar, Ruby Esperanza, autora.

Título: Narrativas tributarias. 2 / Eleonora Lozano Rodríguez (compiladora).

Descripción: Bogotá : Universidad de los Andes, Facultad de Derecho, Ediciones Uniandes, 2020. | 530 páginas : ilustraciones ; 14 x 21 cm. | Colección crítica tributaria

Identificadores: ISBN 9789587749519 (rústica) | ISBN 9789587749526 (electrónico)

Materias: Impuestos | Derecho fiscal

Clasificación: CDD 343.04-dc23

SBUA

Primera edición: septiembre del 2020

© Eleonora Lozano Rodríguez (compiladora)

© Iván Felipe Aguirre García, Santiago Álvarez Posada,  
María Alejandra Buitrago Berjan, Juan Carlos Durán Uribe,  
Cristian Camilo Garavito Romero, Gloria Johana Morales Osorio,  
Josué David Soto Montenegro, Luis Felipe Paredes Orjuela,  
Ruby Esperanza Yaya Escobar

© Universidad de los Andes, Facultad de Derecho

Ediciones Uniandes  
Calle 19 n.º 3-10, oficina 1401  
Bogotá, D. C., Colombia  
Teléfono: 3394949, ext. 2133  
<http://ediciones.uniandes.edu.co>  
<http://ebooks.uniandes.edu.co>  
[infeduni@uniandes.edu.co](mailto:infeduni@uniandes.edu.co)

ISBN: 978-958-774-951-9

ISBN *e-book*: 978-958-774-952-6

DOI: <http://dx.doi.org/10.15425/2017.229>

Corrección de estilo: Óscar A. Chacón Gómez

Diagramación interior y diseño de cubierta: Alejandro Ospina

Universidad de los Andes | Vigilada Mineducación.

Reconocimiento como universidad:

Decreto 1297 del 30 de mayo de 1964.

Reconocimiento de personería jurídica:

Resolución 28 del 23 de febrero de 1949, Minjusticia.

Acreditación institucional de alta calidad, 10 años:

Resolución 582 del 9 de enero del 2015, Mineducación.

Todos los derechos reservados. Esta publicación no puede ser reproducida ni en su todo ni en sus partes, ni registrada en o transmitida por un sistema de recuperación de información, en ninguna forma ni por ningún medio, sea mecánico, fotoquímico, electrónico, magnético, electro-óptico, por fotocopia o cualquier otro, sin el permiso previo por escrito de la editorial.

# CONTENIDO

## **A MANERA DE INTRODUCCIÓN: EL CONTEXTO**

Eleonora Lozano Rodríguez

9

## **¿CÓMO ENSEÑAR Y APRENDER LA COMPLEJA TRIBUTACIÓN COLOMBIANA?**

El caso de la narrativa tributaria como propuesta pedagógica para enseñar y aprender tributación

Juan Carlos Durán Uribe, Eleonora Lozano Rodríguez,  
Gloria Johana Morales Osorio y Ruby Esperanza Yaya Escobar

15

## **LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL MARCO DE UN CONVENIO MULTILATERAL PARA EVITARLA: UN CASO DESATENDIDO EN LA NORMATIVIDAD TRIBUTARIA**

Cristian Camilo Garavito Romero

87

## **ENTIDADES CONTROLADAS DEL EXTERIOR (ECE) COMO VEHÍCULO DE PLANEACIÓN SUCESORAL Y PROTECCIÓN PATRIMONIAL**

¿Qué dificultades presentan para ser titulares de inversiones en Colombia y el exterior?

Iván Felipe Aguirre García

159

## **MECANISMOS DE REPARACIÓN A VÍCTIMAS DESDE EL DERECHO TRIBUTARIO: UNA HISTORIA DE VÍAS CRUZADAS**

Josué David Soto Montenegro

211

**METÁFORA DE LA ZANAHORIA Y EL GARROTE:  
LOS HOTELEROS DICEN “ADIÓS” A LAS RENTAS EXENTAS**

Luis Felipe Paredes Orjuela  
275

**LA AGONÍA DEL DEBIDO PROCESO EN EL  
RÉGIMEN TRIBUTARIO SANCIONATORIO**

María Alejandra Buitrago Berjan  
335

**CLÁUSULA ANTIABUSO: CRÍTICA A LA  
DISCRECIONALIDAD EN SU APLICACIÓN**

Santiago Álvarez Posada  
423

**SOBRE LOS AUTORES**

525

# **A MANERA DE INTRODUCCIÓN: EL CONTEXTO**



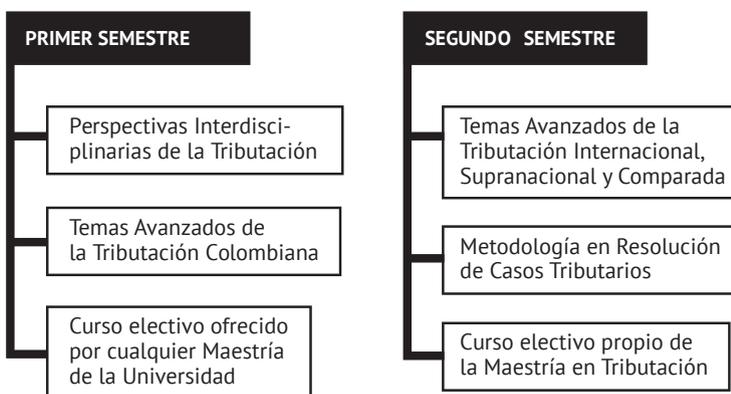
Mediante la Resolución 1274 del 28 de enero del 2016, el Ministerio de Educación Nacional otorgó el registro calificado por siete años a la Maestría en Tributación de la Universidad de los Andes. Desde su concepción como maestría de profundización<sup>1</sup>, este programa tiene especial énfasis en el estudio y la solución de casos y problemas avanzados relacionados con la tributación nacional, sub-nacional, internacional, supranacional y comparada.

En consecuencia, sus materias han sido especialmente diseñadas para que el estudiante reconozca las problemáticas tributarias más importantes y, de esa manera, esté en capacidad de proponer alternativas de solución. Como resultado, en el curso Perspectivas Interdisciplinarias de la Tributación los estudiantes logran identificar las principales tensiones en la relación entre la tributación y otras disciplinas, pertenecientes o no al área jurídica, lo cual les permite establecer un mejor diálogo con profesionales de materias afines a la tributación. En el curso Temas Avanzados de la Tributación Colombiana, por su parte, se analizan las problemáticas (normativas, doctrinales y jurisprudenciales) más relevantes de los tributos nacionales

- 1 El artículo 24 del Decreto 1295 de 2010 (nuevo artículo 2.5.3.2.7.5. del Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, Decreto 1075 del 26 de mayo del 2015) distingue las maestrías de profundización de aquellas de investigación al establecer que: “La maestría de profundización busca el desarrollo avanzado de competencias que permitan *la solución de problemas o el análisis de situaciones particulares de carácter disciplinar, interdisciplinario o profesional, por medio de la asimilación o apropiación de saberes, metodologías* y, según el caso, desarrollos científicos, tecnológicos o artísticos. La maestría de investigación debe procurar el desarrollo de competencias científicas y una formación avanzada en investigación o creación que genere nuevos conocimientos, procesos tecnológicos u obras o interpretaciones artísticas de interés cultural, según el caso” [énfasis añadido].

y subnacionales, así como del procedimiento tributario, teniendo siempre en mente propuestas de mejora para el débil sistema tributario del país. En la asignatura Temas Avanzados de la Tributación Internacional, Supranacional y Comparada, los estudiantes profundizan en las tensiones interpretativas y aplicativas de las normas internas e internacionales con implicaciones fiscales en las distintas operaciones transfronterizas. Finalmente, los estudiantes cuentan con dos materias electivas: una de cualquier programa de maestría de la Universidad, para promover así el análisis interdisciplinar y la flexibilidad curricular, y otra propia de nuestra maestría, para buscar mayor especialidad. En estos cursos los alumnos, siguiendo sus propios intereses académicos y profesionales, perfilan aún más su profundización. En la figura 1 se visualiza mejor la estructura académica del segundo año de la maestría, pues el primero es la Especialización en Tributación de la Universidad de los Andes.

Figura 1. Estructura curricular del segundo año de la Maestría en Tributación



Fuente: elaboración propia.

El diseño y la puesta en práctica de las anteriores materias y su metodología, básicamente de seminario, han sido retadores. Sin embargo, consideramos que el mayor aporte a la literatura tributaria lo constituye sin lugar a dudas el trabajo de grado de nuestra maestría, que ambiciosamente hemos denominado narrativa tributaria y cuyos primeros resultados presenta esta publicación. El trabajo de grado de la Maestría en Tributación (profundización), siguiendo la distinción que ha realizado la normativa nacional entre maestrías de profundización y de investigación, está dirigido al diseño y estudio de un caso de naturaleza tributaria<sup>2</sup>.

Para explicar la metodología del trabajo de grado, este aparte de la publicación hablará a cuatro voces y queremos que sea precisamente una narrativa. Esto quiere decir que la metodología de la narrativa tributaria se explicará a partir de la escritura misma de una narrativa. El *Diccionario de la lengua española* de la Real Academia Española define *narrativa* como el “género literario constituido por la novela, la novela corta y el cuento”<sup>3</sup>, por lo que esta parte metodológica tendrá, siguiendo a Philip N. Meyer<sup>4</sup>,

- 2 El artículo 24 del Decreto 1295 del 2010 (nuevo artículo 2.5.3.2.7.5 del Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, Decreto 1075 del 26 de mayo del 2015) diferencia las modalidades de trabajo de grado de las maestrías de profundización y de investigación, respectivamente, así: “El trabajo de investigación de la primera, podrá estar dirigido a la investigación aplicada, al estudio del caso, o la creación o interpretación documentada de una obra artística, según la naturaleza del programa. El de la segunda debe evidenciar las competencias científicas, disciplinares o creativas propias del investigador, del creador o del intérprete artístico” [énfasis añadido].
- 3 *Diccionario de la lengua española*, acceso el 26 de mayo del 2017, <http://dle.rae.es/?id=qgmJhdd>.
- 4 Philip N. Meyer, *Storytelling for Lawyers* (Nueva York: Oxford University Press, 2014), 4.

una escena (la Universidad de los Andes), un reparto (una profesora y académica tributarista, un exalumno de la Facultad de Derecho, una asesora pedagógica versada en tecnología y una experta en acompañar procesos de escritura académica), una trama (una serie de eventos), una línea de tiempo (un recuento ordenado, o no, cronológicamente) y una situación humana apremiante (las dificultades de enseñar y aprender tributación). Esta es entonces nuestra narrativa. ¡Qué mejor para enseñar y aprender, que hacer!

*Eleonora Lozano Rodríguez*

febrero del 2020

# **¿CÓMO ENSEÑAR Y APRENDER LA COMPLEJA TRIBUTACIÓN COLOMBIANA?**

El caso de la narrativa tributaria  
como propuesta pedagógica para  
enseñar y aprender tributación\*

Juan Carlos Durán Uribe  
Eleonora Lozano Rodríguez  
Gloria Johana Morales Osorio  
Ruby Esperanza Yaya Escobar

\* Para citar este capítulo: <http://dx.doi.org/10.15425/2017.220>

Francesca Lopera, reconocida tributarista de una de las mejores universidades del país, profesora de Tributación del pregrado y directora de la maestría y especialización en Tributación, tiene varias inquietudes sobre cómo mejorar la educación en las áridas temáticas tributarias. Dado que reconoce sus debilidades pedagógicas y tecnológicas, consulta a Clementina del Valle, experta en innovación en tecnología y educación. Ambas, en compañía de un exalumno de Francesca, construyen una nueva técnica pedagógica para enseñar y aprender tributación con un importante componente de escritura creativa.

## PALABRAS CLAVE

Enseñanza de la tributación, aprendizaje de la tributación, narrativa o *storytelling*, narrativa tributaria, maestría en investigación, maestría en profundización, trabajo de grado, tributación para todos.

## GLOSARIO

**Aprendizaje de la tributación:** Proceso mediante el cual el estudiante y las personas en general asimilan el conocimiento tributario, a la vez que desarrollan competencias para aplicarlo en sus respectivos campos de estudio o laborales, o en su cotidianidad.

**Enseñanza de la tributación:** Proceso mediante el cual se diseñan, ejecutan y evalúan intervenciones pedagógicas cuya finalidad es el aprendizaje de los estudiantes en materia tributaria.

**Estrategias de solución:** Alternativas de respuesta a la problemática.

**Historia:** Narración de una situación fáctica que envuelve una problemática o tensión en materia tributaria.

**Maestría en investigación:** Tipo de maestría creado por el Decreto 1295 del 2010, mediante el cual se busca que el estudiante elabore un trabajo de grado creador de nuevo conocimiento jurídico, a partir de estudios teóricos, debates doctrinales o asunción de posturas determinadas.

**Maestría en profundización:** Tipo de maestría creado por el Decreto 1295 del 2010, mediante el cual se busca que el estudiante elabore un trabajo de grado que involucre

un estudio de caso, encuentre la solución a un problema concreto o analice una situación en particular de carácter disciplinar.

**Metodología:** Conjunto de reglas, conductas y estándares que se deben seguir de forma ordenada para obtener un producto o un resultado esperado.

**Narrativa o *storytelling*:** Metodología de aprendizaje y enseñanza que se basa en la narración de historias o recursos literarios, cuyo objetivo es acercar a los estudiantes a contenidos tributarios de una manera no convencional, pero a la vez íntimamente relacionada con el ejercicio del consultor o asesor tributario.

**Narrativa tributaria:** Metodología propia de la Maestría en Tributación de la Universidad de los Andes, basada a su vez en la metodología de la narrativa o *storytelling*, la cual fomenta el estudio y aprendizaje de la tributación mediante la narración de una historia que plantee y resuelva una problemática disciplinar o interdisciplinar.

**Problemática:** Pregunta que sintetiza un estado de cosas en el que aún no se ha encontrado una respuesta concreta, pacífica o uniforme.

**Propuesta de impacto o mejora:** Producto que busca materializar la solución a la problemática.

**Solución:** La alternativa más sólida para responder a la problemática.

**Trabajo de grado:** Producto final que todo estudiante de una maestría, ya sea de investigación o de profundización, debe entregar como requisito para obtener su título de magíster.

**Tributación:** Disciplina que estudia los tributos y su relación con el derecho, la economía, la contaduría, entre otras.

## ¿CÓMO ENSEÑAR Y APRENDER LA COMPLEJA TRIBUTACIÓN COLOMBIANA?

### *La profesora y su ideal retador*

Francesca Lopera siempre fue una “devoralibros”. Sus compañeros de clase la recuerdan por cursar doble programa de Derecho y Economía en la universidad. Fue precisamente por esa formación interdisciplinaria que terminó en las áridas materias tributarias. Sin embargo, con el paso del tiempo, se ha dado cuenta de que estos dos saberes no son suficientes, más aún cuando múltiples disciplinas confluyen en su comprensión.

Nuestra protagonista siempre tuvo vocación docente. Inicialmente fue monitorea y tutora de ilustres hacendistas públicos y tributaristas, luego fue profesora de su *alma mater*. Cada semestre académico que imparte el curso de Tributación en el pregrado comprende que si entender los fenómenos tributarios es complejo, enseñarlos es aún más difícil. Esta dificultad se exacerba cuando el auditorio que se debe entrenar también es interdisciplinario.

Además de ser profesora del pregrado, desde hace varios años Francesca es la directora del programa de Especialización en Tributación de la misma universidad. Allí también enfrenta constantemente diversas dificultades en relación con la enseñanza de la tributación, como la precisión y especialidad terminológica, la extensión de la materia, sus diferentes subespecialidades, la heterogeneidad del alumnado y el perfil que se desea del egresado. Sumado a esto, no es fácil encontrar profesores en el área, pues aunque existen excelentes profesionales tributaristas, pocos están formados en pedagogía, o no cuentan con el tiempo que amerita una buena preparación de clase. Para ahondar en las dificultades, recientemente ha descubierto que la tecnología desempeña un rol fundamental en el proceso tanto

de enseñanza como de aprendizaje, por lo que siente que es urgente incorporar este tipo de ayudas a las clases.

Precisamente por las anteriores problemáticas, Francesca escribió hace algunos años un texto en homenaje a su gran maestro Estanislao Castellón, en el que reflexionaba sobre la enseñanza de la tributación. Allí disertó sobre sus dificultades y tensiones y formuló algunas propuestas pedagógicas para que los estudiantes adquirieran competencias indispensables para su ejercicio profesional. Una de ellas es el desarrollo de simulaciones tributarias en clase (por ejemplo juicios o procesos legislativos simulados), el estudio de la tributación a partir de categorías no tradicionales (por ejemplo desde perspectivas de sociología y género) y el uso de otras técnicas, como el estudio de casos, la elaboración de clínicas jurídicas, el aprendizaje basado en problemas (más conocido como PBL, por su nombre en inglés, *problem-based learning*) y la narrativa en tributación. Algunas de las anteriores propuestas metodológicas las ha puesto en práctica en el pregrado y en la especialización, y otras quedaron en el tintero como buenas aproximaciones pedagógicas, que están pendientes de ser llevadas a la práctica.

Surge ahora un evento aún más retador. Recientemente, junto con su decana Beatriz Estupiñán, ven la necesidad de crear e implementar una maestría en Tributación, que amplíe y fortalezca a la comunidad académica en esta área. El proyecto tiene muy ilusionada, pero también inquieta, a Francesca, pues al crear la maestría bajo la modalidad de profundización, el trabajo de grado de los estudiantes no debe ser la típica monografía de un programa en investigación, sino que además de afianzar los conocimientos y metodologías aprendidos a lo largo de sus estudios, debe servir de material pedagógico para usarlo luego en clases de pregrado y posgrado, y los textos deben ser fuente de futura consulta para interesados

en esta área del conocimiento. La idea, en últimas, es acercar la tributación a *todos*, otro de los grandes desafíos de la profesora.

### ***La asesora pedagógica y su guía optimista***

Francesca había trabajado con algunas personas, entre ellas Sebastián Donoso, exalumno del curso de Tributación del pregrado. Entre otras cuestiones, habían conversado acerca de cómo enfrentar los retos que planteaba la educación en esta área. Sin embargo, reconociendo que siempre se puede ser mejor docente, buscó ayuda. Así pues, consultó a Clementina del Valle, joven profesora experta en innovación en tecnología y educación, con quien hubo “química laboral” instantánea.

Hasta ese momento, el área de interés de Clementina había sido la relación de las tecnologías de información y comunicación (TIC) con la educación. Siempre le había gustado el diseño de programas y cursos en modalidad semipresencial (*blended learning*); este justamente había sido su tema de trabajo durante los últimos años y la pasión de su vida. Luego de terminar su pregrado, Clementina se dio cuenta de que su futuro estaba en la educación, por lo que sin pensarlo dos veces hizo una especialización y una maestría en Educación en una de las mejores universidades del país. Estos programas cambiaron todas sus concepciones sobre la enseñanza y el aprendizaje, y fue precisamente en esa universidad donde Clementina inició su trabajo académico como investigadora júnior en temas de educación. Después de ocho años en cargos relacionados, ahora dirige uno de los grupos que innova en educación y tecnología en los programas y cursos de posgrado.

En este último cargo directivo Clementina se encontró con Francesca, quien estaba llena de inquietudes

pedagógicas que podrían resolverse desde la relación entre educación y TIC. Es por esto que tuvo mucho sentido su química laboral. Clementina piensa que una gran problemática en materia educativa se ve dentro del salón de clases, pues, por un lado, es un lugar en el que el profesor tiene un rol fundamental en la enseñanza, pero, por otro, es allí donde las TIC son cada vez más un vehículo que permite repensar esas habituales formas de enseñanza. Dado que las prácticas docentes no han cambiado, en los salones de clase hay un profesor al frente que simplemente transmite conocimiento a unos estudiantes pasivos que lo absorben. Por eso, para ella lo importante en un profesor no es saber transmitir conocimiento, sino mucho más. “Se debe capacitar a los profesores para enseñarles a sus estudiantes a aprender a aprender y a construir el conocimiento y aplicarlo en contextos reales; el profesor debe crear un ambiente que favorezca el desarrollo de competencias sociales, de comunicación y de trabajo colaborativo en sus alumnos”, decía apasionadamente Clementina en las reuniones que sostenía con Francesca y Sebastián.

Asimismo, Clementina afirma que el problema de una educación que no se conecte con la realidad digital es mundial, a pesar de que la tecnología ofrece enormes oportunidades a la sociedad y se ha demostrado de diversas maneras que es posible apoyar el aprendizaje con medios tecnológicos con resultados significativos en todos los niveles educativos. En general, este cambio es una deuda global. En últimas, lo que ella y su dependencia hacen es ayudar a los profesores a innovar en sus concepciones y prácticas educativas con la inclusión de la tecnología.

### ***El exalumno y su experiencia curiosa***

Francesca y Clementina concluyeron que para entender mejor la problemática era importante vincular al grupo de

trabajo a Sebastián Donoso, quien con su experiencia como exalumno y como persona interesada en la educación enriquecería las discusiones pedagógicas para mejorar la enseñanza del área tanto en el pregrado como en el posgrado.

Desde pequeño, Sebastián sabía que lo suyo era la educación. En el colegio se imaginaba en el papel del profesor y se abstraía pensando cómo podría mejorar las clases de sus maestros. Cuestionaba los métodos educativos y proponía, incluso, lecturas y actividades. Él era estudioso y a la vez crítico. “Rebelde”, decían algunos profesores; “no deja títere con cabeza”, decían otros. Lo cierto es que en su mente, antes de decidirse por el derecho, él sabía que las aulas eran su pasión. En la universidad, Sebastián aprovechó la oportunidad de ser monitor de dos materias, lo cual le ayudó a seguir explotando su vocación docente, a la vez que iba conociendo más y más sobre el derecho. Al igual que Francesca, trabajó de la mano de varios profesores ilustres de la Facultad de Derecho. Se enfrentó a la experiencia de un aula de clase, a las preguntas difíciles, a estudiantes retadores y a la corrección y retroalimentación de trabajos. Todo esto le gustó tanto que, después de su grado, continuó trabajando como profesor asistente.

Transcurría el 2014 cuando Sebastián, en octavo semestre de Derecho, tomó la materia de Tributación con Francesca. Su experiencia en la clase fue agrí dulce, pues sintió que, a pesar de experimentar las valiosas metodologías de aprendizaje propuestas por su profesora, el tema era árido e indescifrable. Era una materia muy compleja, técnica y excesivamente reglamentada. Incluso, él se atrevía a pensar que era una de las áreas más difíciles del derecho. Sin embargo, esto no fue impedimento para que él, una persona enormemente curiosa, estudiara como ratón de biblioteca y sacara adelante la materia con muy buen desempeño, lo que hizo que Francesca lo considerara un estudiante aplicado.

A medida que se acercaba la fecha de su grado, Sebastián tenía clara en su cabeza la voluntad de no desvincularse de la universidad y aceptó la invitación de Francesca para trabajar con ella en la coordinación de los posgrados en Tributación. Fue en la Maestría en Tributación donde pudo explorar las problemáticas de la educación en posgrados, en general, y en derecho y tributación, en particular; toda una experiencia que requirió horas y horas de reflexión, montañas de apuntes y una buena dosis de creatividad.

### ***El problema del trabajo de grado***

El equipo integrado por Francesca, Clementina y Sebastián le dio muchas vueltas al asunto. Creían que la normatividad que definía lo que era una maestría en profundización carecía de precisión y establecía una línea divisoria muy poco nítida con las maestrías en investigación. Lo único que podían ver con claridad era que en estas últimas el objetivo fundamental era la creación de nuevo conocimiento, mientras que en las primeras era desarrollar un estudio de caso, resolver un problema concreto o analizar una situación en particular. Pero, ¿cómo es que al resolver un problema concreto o al analizar una situación en particular no se está creando nuevo conocimiento?

A medida que fue pasando el tiempo, las reuniones del equipo se hicieron más constantes. Las mañanas se habían convertido en un espacio de pensamiento y de reflexión, amenizadas con café y palitos de queso de la cafetería Großmutter. En estos encuentros surgieron muchas ideas para hacer del trabajo de grado de la maestría un producto realmente innovador y enriquecedor para estudiantes, tutores y la comunidad académica en general. Sin embargo, la pregunta que se planteaban los protagonistas de esta

historia era ¿puede crearse una metodología del trabajo de grado que responda a *un estudio de caso, la solución de un problema concreto o al análisis de una situación en particular*, metas a las cuales apunta la normativa vigente sobre este tipo de maestrías, y que a la vez acerque la tributación a todos los ciudadanos? Las fechas de admisiones estaban cerca y el equipo aún tenía un largo camino por recorrer...

Lo que sigue cuenta con la estructura que tiene el trabajo de grado que construyeron Francesca, Sebastián y Clementina después de mucha reflexión pedagógica y mucho lápiz y papel.

## PROBLEMÁTICA

¿Existe una metodología de trabajo de grado para la Maestría en Tributación que sea pedagógicamente sólida y permita realizar un estudio de caso, resolver un problema concreto y analizar una situación en particular y, a la vez, acercar la tributación a todos?

## ESTRATEGIAS DE SOLUCIÓN

Francesca, Clementina y Sebastián tenían claro que la normativa colombiana, concretamente el artículo 24 del Decreto 1295 del 2010<sup>[1]</sup>, permite que el trabajo de grado de una maestría en profundización sea un estudio de un caso, la solución a un problema concreto o el análisis de una situación en particular. Sin embargo, a los tres les parecía

1 Nuevo artículo 2.5.3.2.7.5. del Decreto Único Reglamentario del Sector Educación, Decreto 1075 del 26 mayo del 2015.

que estas opciones eran un ejercicio habitual de la profesión de los abogados. Igualmente, pensaban que estas alternativas eran solo una primera acción en la alineación curricular con el objetivo de la maestría, que consiste en que el maestrando, al finalizar el programa, sea capaz de: (1) profundizar en temas sobre tributación, desarrollar estudios de caso, identificar, analizar y solucionar un problema concreto y analizar una situación particular en materia tributaria; (2) crear y perfeccionar habilidades y competencias relevantes para el desempeño profesional y académico; y (3) fomentar la publicación de casos especializados en materia tributaria que, indiscutiblemente, nutrirán los materiales de estudio de esta área del conocimiento. De esa manera, el equipo encontró las siguientes estrategias de solución a la problemática.

### ***Primera estrategia: el estudio de caso***

Esta metodología de enseñanza se centra en los participantes, y los sumerge en una situación real, de tal manera que deban entenderla, determinar el problema y resolverlo, mediante la guía del profesor y el apoyo de sus compañeros<sup>2</sup>. Se ha utilizado con frecuencia en el proceso de enseñanza y aprendizaje de la administración de empresas en universidades como Harvard.

Sin embargo, luego de un análisis que el equipo realizó, llegaron a la conclusión de que esta estrategia no era

2 Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, *Las técnicas didácticas en el modelo educativo del Tec de Monterrey: el estudio de casos como técnica didáctica* (México: Dirección de Investigación y Desarrollo Educativo, 2000), <http://tecnologiaedu.us.es/cuestionario/bibliovir/309.pdf>, acceso el 7 de julio del 2017.

la más apropiada, dado que no hay referentes de casos en materia tributaria que permitan a la dirección de la maestría usarlos como trabajo de grado, lo cual indiscutiblemente también es problemático para el aprendizaje de la tributación pues se desliga la teoría de la práctica. Francesca, Clementina y Sebastián hicieron una búsqueda exhaustiva e infructuosa de casos en materia tributaria, tanto en la literatura nacional como internacional, y se dieron cuenta de que existe un vacío importante en la casuística de esta disciplina.

### ***Segunda estrategia: la monografía de grado o el artículo académico***

La *monografía* es el trabajo de grado por excelencia en la mayoría de facultades de derecho en el país, y se refiere al desarrollo de un tema concreto a partir de la revisión de fuentes bibliográficas relevantes. Para efectos de la Maestría en Tributación, esta podría tratar sobre el análisis de temas avanzados de la tributación nacional, internacional, supranacional o comparada, en el que se expusieran los lineamientos teóricos, las posturas doctrinales, las evidencias empíricas o las recensiones pertinentes para sostener una posición propia.

El *artículo académico*, por su parte, es un producto más breve que la monografía de grado y puede adoptar una de las siguientes tres tipologías, de acuerdo con las categorías del Departamento Administrativo de Ciencia y Tecnología (Colciencias): (1) artículo de investigación científica y tecnológica, (2) artículo de reflexión, y (3) artículo de revisión. La primera tipología se refiere a aquellos escritos que presentan los resultados originales de un proyecto de investigación. La segunda tiene que ver con aquellos resultados de una investigación en los que

se involucra el análisis, la interpretación y la crítica del autor. Finalmente, la tercera tiene que ver con la revisión bibliográfica de al menos cincuenta referencias, con el fin de analizar, sistematizar o integrar el estado del arte sobre alguna materia.

Al analizar las dos anteriores formas de trabajo de grado, Francesca, Clementina y Sebastián concluyeron que estas no podrían ser las metodologías por aplicar en la Maestría en Tributación. Al respecto, coincidieron en tres argumentos para rechazarla. Primero, estas metodologías no tendrían un impacto suficiente en la medida en que generalmente están dirigidas a un público especializado y, por tanto, se estaría dejando por fuera la necesidad de acercar la tributación a todos. Segundo, no se refieren al estudio de caso, a la resolución de un problema concreto o al análisis de una situación en particular, lo que hace que no sean productos ideales para ser exigidos en una maestría en profundización. Tercero, estas metodologías no harían que la Maestría en Tributación de la Universidad de los Andes se diferenciara de otras maestrías existentes en Colombia.

### ***Tercera estrategia: la narrativa o storytelling***

En un momento de desespero por no encontrar el rumbo, Francesca dedicó una tarde a la lectura, lo que le sirvió como modo de escapatoria y relajación. En una de sus búsquedas, encontró documentos sobre metodologías pedagógicas, en general, y particularmente sobre el método de casos; también recordó que, años atrás, ella había escrito sobre una metodología innovadora denominada *narrativa*. Según lo que había investigado, esta es casi inexistente en el campo de la tributación y tiene como objetivo despertar en los estudiantes el interés por el estudio de casos de las

altas cortes por medio del análisis histórico. Esto fue lo que escribió Francesca:

Desde hace varios años se viene hablando en la educación legal de la necesidad de estudiar la tributación a través de casos, clínicas jurídicas y *relatos de la vida real*. Es así como E. GONZÁLEZ GARCÍA reconoció que para estudiar los aspectos jurídicos de los impuestos es muy recomendable el sistema de casos. Así las cosas, se ha reconocido la casuística como recurso de aprendizaje jurídico.

También se ha discutido mucho la posibilidad de aplicar la técnica del aprendizaje basado en problemas (*problem-based learning*, más conocido como PBL) a la enseñanza de la tributación, técnica que aunque similar al estudio de casos o clínicas jurídicas posee una metodología propia. Así las cosas, para algunos —grupo en el cual me incluyo— no es posible demostrar la comprensión de las temáticas tributarias y sus principios sin una buena estrategia de resolución de problemas.

Algunas de las más innovadoras aproximaciones a la enseñanza de la tributación, y concretamente del derecho tributario, es la publicación de libros como *Tax Stories*, que buscan enganchar a los estudiantes en esta área del conocimiento y destacar la importancia de los impuestos en la educación legal a través del *relato de historias* (storytelling). *A pesar de que el uso de narrativa en las escuelas de derecho y en la enseñanza no es nuevo, en el ámbito de la tributación era inexistente. El storytelling tiene principalmente dos objetivos no excluyentes. El primero, y más explícito, es usar la vigorosidad de esta técnica para atraer el interés de los estudiantes en los casos de las Altas Cortes como el centro de un curso introductorio de tributación. Para P. L. CARON los estudiantes sienten el derecho tributario como un camino en continua formación, donde la jurisprudencia muestra los más recientes desarrollos en el ámbito tributario. El segundo, es demostrar la importancia*

*del análisis histórico en el estudio del derecho tributario, así como de la doctrina y de las lecciones institucionales del pasado para el presente*<sup>3</sup>. (Cursivas fuera del original.)

Después de releer estos párrafos, Francesca se preguntó si sería posible que fueran los estudiantes quienes elaboraran los casos, los resolvieran y, a partir de estos, propusieran mejoras al sistema tributario. Fue en ese momento cuando les planteó la siguiente propuesta a Clementina y a Sebastián (véase la figura 1).

Figura 1. Propuesta metodológica inicial para el trabajo de grado de la Maestría en Tributación



Fuente: elaboración propia (junio, 2016).

3 Eleonora Lozano, “Enseñanza de la tributación”, en *Lecciones de derecho tributario inspiradas en un maestro* (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Universidad del Rosario, 2010), 1435.

Los compañeros de Francesca se ilusionaron con su propuesta y pensaron que estas narrativas iban a ser muy útiles para enseñar tributación en el pregrado y el posgrado. ¡Moñona! En ese momento de alegría, Clementina recordó que en la Facultad de Administración los docentes elaboraban casos para que la comunidad académica los debatiera: de seguro podrían apoyarlos en esta iniciativa, precisando la metodología por seguir.

El líder del Centro de Casos de esta facultad era Daniel Vidal, ilustre profesor italiano que emigró a Colombia por circunstancias de la vida. Días después de conversar sobre la propuesta, el equipo de trabajo se reunió con Vidal en su despacho. Allí intercambiaron ideas pedagógicas y material de lectura, pero lo que no intuyeron nuestros protagonistas era que Daniel no era tan optimista con su revolucionaria idea. Su hipótesis era contundente y desalentadora: los estudiantes no podrían escribir esos casos, pues se trataba de una labor compleja que solo podían realizar profesores debidamente capacitados en la metodología para tal fin.

Francesca, Clementina y Sebastián, frustrados con los resultados de la reunión, decidieron ir a tomar café con palito de queso –combinación infalible para levantar el ánimo y lograr la inspiración–, que, una vez metabolizados en los organismos de cada uno, dieron un renovado ímpetu a nuestro equipo para decidir continuar con su iniciativa. La “narrativa tributaria” sería el trabajo de grado de los estudiantes de la Maestría en Tributación. Pero, ¿cómo lograrlo? ¿Requerirían apoyo adicional? La idea estaba cruda, los obstáculos eran grandes y cada día que pasaba se acercaba más la fecha de inicio de la maestría... ¿Sería esto una locura?

Una noche de inspiración, Sebastián tomó la propuesta de Francesca y elaboró un esquema en el que detallaba paso a paso el diseño y la planeación de la narrativa. Para

él, esto era apenas un borrador producto de sus divagaciones, pero en cuanto Francesca y Clementina lo vieron, estuvieron de acuerdo en que era una idea interesante y convinieron en que el esquema era el comienzo de un arduo trabajo para poner en marcha la innovadora propuesta. El primer paso era narrar un caso hipotético que planteara una problemática en el campo de la tributación. No obstante, ¿cómo iban a hacer para que los estudiantes comprendieran qué es narrar? Las admisiones a la maestría estaban cerca y los aspirantes presentaban proyectos con cara de una típica monografía de grado.

En esos momentos, Clementina, siempre creativa, buscó a Marcela de la Ossa, literata y experta en apoyar procesos de escritura académica en la Universidad. Indiscutiblemente, si los estudiantes iban a *narrar* historias, deberían hacerlo con un muy buen uso del vocabulario y con una adecuada estructura de las oraciones y los párrafos. Así sería más fácil transmitir a *todos* estas complejas temáticas tributarias. La química del equipo con ella fue inmediata.

Marcela pensó que el proceso pedagógico que estaba pensando el equipo era digno de mostrar: otros programas, facultades y equipos de trabajo deberían proponer más a sus estudiantes este tipo de retos, es decir, una tarea propia de la disciplina y un diseño pedagógico por procesos, en donde se pudiera ayudar a cada estudiante-escritor a lograr cada parte con éxito y con información suficiente sobre cómo seguir adelante.

Así, tras un café, llegaron a acuerdos inmediatos y también a ideas que se podrían seguir trabajando: (1) las instrucciones de escritura y sus criterios de evaluación deberían ser públicos y explicar detenidamente lo que deseaba el equipo en cada entrega; (2) se podría pensar en hacer un taller con los estudiantes para que se acercaran a los elementos básicos de una buena narración (ofrecer toda la información a un lector nuevo, decidir una cronología y seguirla, conectar las partes del

relato y usar un lenguaje grato y sencillo, por ejemplo); (3) lo más importante para un escritor es constatar si todo su trabajo se entiende –que es la única forma en que la escritura tiene sentido, si logra lo que quería lograr– y el mejor escenario para conseguirlo es con un lector atento que le cuente a ese escritor en entrenamiento cómo se va construyendo su texto. Con estos elementos sobre la mesa, el primer compromiso fue: en lo que fuera que resultara este proceso pedagógico, Marcela comentaría al margen las narrativas, de modo que cada estudiante tuviera información suficiente sobre qué estaba bien en sus textos, qué podrían mejorar y cómo podrían hacerlo para que otros lectores los entendieran. También se usaría tiempo de una clase para conversar con los estudiantes sobre cómo percibieron los comentarios y sobre algunas recomendaciones generales para continuar su trabajo.

Entonces, Francesca, Clementina, Sebastián y ahora Marcela creen que la *narrativa tributaria* es el camino pedagógico. ¿Será esta una senda exitosa o será uno más de los caminos explorados por Francesca, pero que le siguen generando dudas para una enseñanza y un aprendizaje óptimos de la tributación? Ese es su gran dilema.

Es entonces cuando el equipo, con diferentes acciones, comienza a plantear la propuesta de narrativa tributaria. Esta consta de una descripción de una situación real, una problematización de esta, unas posibles estrategias de solución, entre las cuales se identifica la más apropiada y se resuelve. Además, la narrativa incorpora una propuesta de impacto o mejora que permitirá que los maestrandos, además de generar un caso tributario para que otros puedan usarlo como material pedagógico, trasciendan a propuestas como política pública, proyecto de ley, un *amicus curiæ* (o intervención amigable) ante una alta Corte, una demanda de inconstitucionalidad, un código de ética, entre otras, que aporten a sus disciplinas profesionales y que permitan acercar la tributación a todos.

La narrativa tributaria deja de ser un tipo de trabajo de grado de una maestría en profundización para vincular las formas expuestas en el decreto e incluso generar casos que les evitarían a otros programas encontrar los vacíos metodológicos que se encontraron en este.

## SOLUCIÓN

Sí existe una metodología pedagógicamente sólida que permite realizar un estudio de caso, resolver un problema concreto y analizar una situación en particular, a la vez que acerca la tributación a todos: la narrativa tributaria. *Francesca Lopera y su equipo pueden estar tranquilos y confiados en que ese es el mejor camino.* Los argumentos para tan contundente afirmación son los siguientes:

1. **La narrativa tributaria logra que el estudiante sea capaz de explicar (narrar) una cadena de eventos a sus interlocutores.** Como lo plantea Ph. N. Meyer<sup>4</sup>, el lenguaje se convierte, por lo tanto, en la principal arma del abogado, y creemos que también lo es para otros profesionales afines a las temáticas tributarias, dado que como operadores jurídicos deben aplicar y discutir la compleja normativa tributaria. Para Meyer, “los abogados gastan su tiempo contando historias [...] Son narradores éticos y verídicos [...] Buscan elaborar argumentos vívidos, persuasivos e irresistibles [...] Los argumentos legales son historias disfrazadas”<sup>5</sup>.

Es así como en este proceso explicativo el estudiante adquiere y afianza unas habilidades que resultan

4 Philip N. Meyer, *Storytelling for Lawyers* (Nueva York: Oxford University Press, 2014).

5 *Ibid.*, 1-3.

fundamentales para su ejercicio profesional como tributarista. En consecuencia, antes de narrar, debe *escuchar*. Es común que los tributaristas tengan que prestar cuidadosa atención a sus clientes, a la contraparte, al juez, al administrador tributario, a colegas de la misma u otras disciplinas, entre otros. Como lo afirman J. A. Tyler y F. Mullen<sup>6</sup>, el relato de historias permite que las personas naveguen por la enredada y compleja red de la experiencia humana, lo cual lo vuelve un proceso netamente “instintivo”. De esa manera, y siguiendo a Meyer, en la transversalidad de la narrativa existen fuertes componentes emocionales que se deben tener en cuenta. No olvidemos que, en últimas, el tributarista es una especie de terapeuta que debe calmar a sus intranquilos interlocutores, para lo cual *escuchar* resulta fundamental.

Luego de *escuchar*, el tributarista debe *reconocer* y *organizar* los hechos relevantes, así como las preconcepciones de los actores respecto de la realidad.

- 2. La narrativa tributaria logra que el estudiante sea capaz de plantear una problemática o tensión, así como resolverla.** Una vez que el estudiante *escucha*, *reconoce* y *organiza* la información, *plantea la problemática* e inicia su *análisis*. En este proceso resulta esencial *identificar* las instituciones tributarias aplicables, *comprenderlas* y *aplicarlas* a las tensiones que surgen al “aterrizar” los conceptos generales al caso en particular.
- 3. La narrativa tributaria puede lograr la generación de nuevo conocimiento.** Un proceso narrativo bien llevado

6 Jo A. Tyler y Faith Mullen, “Telling Tales in School: Storytelling for Self-Reflection and Pedagogical Improvement in Clinical Legal Education”, *Clinical Law Review* 18, n.º 1 (2011): 283.

puede, incluso, conducir a la creación de significado<sup>7</sup> y a la formulación de recomendaciones, propuestas de impacto o sugerencias de mejora respecto de la situación analizada.

En últimas, el proceso narrativo permite alcanzar los siguientes objetivos pedagógicos: conocimiento, comprensión, aplicación, análisis, síntesis y evaluación<sup>8</sup> (B. S. Bloom, 1956). Así, el estudiante logra *conocer, comprender y aplicar* los conceptos necesarios para resolver los problemas en torno a los hechos narrados, así como *analizarlos y sintetizarlos*, es decir, resumir los hechos relevantes. Si el proceso es exitoso, puede *evaluar*, etapa última que resulta fundamental para integrar el aprendizaje con la posterior práctica, así como para crear nuevo conocimiento y retornar a la base de la taxonomía<sup>9</sup>.

- 4. La narrativa tributaria permite la interacción entre la teoría y la práctica.** Una de las principales dificultades en el aprendizaje de la tributación es la aparente desconexión entre los conocimientos teóricos y su aplicación. La narrativa tributaria subsana esa problemática al permitir que el estudiante reconozca los hechos y preconcepciones, identifique la problemática, plantee las estrategias de solución y, luego de una ponderación entre pros y contras, elija la mejor. Igualmente, como ya lo mencionamos, si el proceso narrativo es exitoso, los estudiantes pueden formular propuestas de perfeccionamiento e impacto. ¿Qué mejor aplicación práctica de lo aprendido que desarrollar todo este proceso?

7 Tyler y Mullen, *Telling Tales*, 291.

8 Benjamin S. Bloom, *Taxonomy of Educational Objectives; the Classification of Educational Goals* (Nueva York: Longmans, Green, 1956).

9 Tyler y Mullen, *Telling Tales*, 290.

Meyer y Tyler y Mullen reconocen esta cualidad. Por ejemplo, Tyler y Mullen plantean tres ideas contundentes por las cuales la conexión entre teoría y práctica mejora la educación: (1) la narrativa permite a las facultades capacitar a sus estudiantes para estar listos para la práctica (*practice-ready*); (2) esa conexión coadyuva a que las facultades entiendan mejor a sus estudiantes y los casos que en la práctica enfrentan, lo cual crea un puente entre la experiencia clínica en la educación superior y la posterior práctica; por último, (3) permite a los miembros de la facultad comprender e informar su enfoque pedagógico: el rol del profesor como quien imparte el conocimiento se redefine y se pone especial énfasis en la experiencia y en la inmediatez de la aplicación del contenido aprendido.

En el capítulo “Bridges to practice, from ‘Thinking like a lawyer’ to ‘Lawyering’”, W. Sullivan, Colby, Welch Wegner, Bond y Shulman consideran que la mejor forma de crear puentes entre la teoría y la práctica es introducir a los estudiantes a la *teoría de caso*<sup>10</sup>. Para estos autores, esta pedagogía consta de tres etapas analíticas: (1) el abogado (en nuestro caso, el tributarista) debe determinar cuál es el problema del cliente (retomando a Amsterdam y Bruner<sup>11</sup>, es la etapa de la categorización legal); (2) el estudiante debe analizar los principios legales (o de otras disciplinas afines a la tributación) aplicables; y, finalmente, (3) el estudiante debe construir una narrativa mediante la cual se solucione la problemática del cliente.

10 William M. Sullivan, *Educating Lawyers. Preparation for the Profession of Law* (San Francisco: Jossey-Bass, 2007), 87-125.

11 Anthony G. Amsterdam y Jerome S. Bruner, *Minding the Law* (Cambridge: Harvard University Press, 2000).

5. **La narrativa tributaria sirve de material pedagógico para luego enseñar la tributación.** Por todo lo anterior, no solo los maestrandos se enriquecen elaborando sus narrativas. Futuros estudiantes también aprenderán a través del estudio de estas en clases de pregrado y posgrado, pues además de tener un documento que registre el proceso de discernimiento y de solución de un caso, estarán cerca de un modelo de escritura retador y divulgativo. Así, los lectores estarán en capacidad de conectar también la teoría y la práctica en un solo lugar, un texto.
  
6. **La narrativa tributaria contribuye al aprendizaje y la enseñanza interdisciplinar de la tributación.** En su elaboración es muy posible que los estudiantes deban comprender los diálogos entre actores pluridisciplinarios (abogados, financieros, contadores, economistas, entre otros) así como ahondar en el análisis de conceptos de diferentes áreas del conocimiento. La metodología que se aplica en la elaboración de la *narrativa* debe, por lo tanto, ser flexible en cuanto al posible uso de métodos cuantitativos y cualitativos, propios de distintas disciplinas.

## PROPUESTA DE IMPACTO O MEJORA

Nuestra propuesta de impacto o mejora consta de dos documentos: (1) una guía para la elaboración de la narrativa tributaria (véase el anexo 1 en la página 41) y (2) una guía de citación de fuentes (véase el anexo 2 en la página 65). El primer documento contiene los pasos metodológicos para que los maestrandos diseñen una historia creíble, atractiva y coherente, de la cual extraigan una problemática, las estrategias de solución y su solución. El segundo es la guía de citación que los estudiantes emplearán para elaborar su narrativa tributaria.

## BIBLIOGRAFÍA

- AA. VV. *Manual para el aprendizaje basado en problemas*, PBL. Bogotá: Facultad de Derecho, Universidad de los Andes, 1998.
- AA. VV. *Pautas para la elaboración de estudios de caso*. BID: Departamento de Conocimiento y Aprendizaje, Estudios de caso, marzo del 2011.
- Álvarez-Correa D., Eduardo. *Cursos de Metodología Jurídica I y II*. Bogotá: Facultad de Derecho, Universidad de los Andes, 1988.
- Amsterdam, Anthony G. y Jerome Bruner. *Minding the Law*. Cambridge: Harvard University Press, 2000.
- Blaxter, Loraine, Christina Hughes y Malcolm Tight. *Cómo se hace investigación*. Barcelona: Editorial Gedisa, 1996.
- Bloom, Benjamin S. *Taxonomy of Educational Objectives; the Classification of Educational Goals*. Nueva York: Longmans, Green, 1970.
- Caron, P. E. *Tax Stories: An In-Depth Look at Ten Leading Federal Income Tax Cases*. Nueva York: Foundation Press, 2003.
- Christensen, Roland C., David A. Garvin y Ann Sweet. *Education for Judgment*. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1991.
- Cifuentes Muñoz, Eduardo (director del proyecto). *Manual de hipertextos jurídicos*. Bogotá: Facultad de Derecho, Universidad de los Andes, 2009.
- Escallón Largacha, Eduardo y Andrés Forero Gómez. *Aprender a escribir en la Universidad*. Bogotá: Universidad de los Andes, Centro de Investigación y Formación en Educación CIFE, 2015.
- Giraldo Ángel, Jaime. *Metodología y técnica de la investigación jurídica*. Bogotá: Ediciones Librería del Profesional, 2002.
- Grossman, John. *The Chicago Manual of Style*. Chicago, IL: University of Chicago Press, 1993.
- Guerrero, Víctor Manuel. *Estadística básica para estudiantes de economía y otras ciencias sociales*. México: Fondo de Cultura Económica, 2002.
- Hernández Sampieri, Roberto, Carlos Fernández Collado y Pilar Baptista Lucio. *Metodología de la investigación. Enfoques cuantitativo, cualitativo y mixto*. México, D. F.: McGraw-Hill/Interamericana, 2006.

- Hess, Gerald y Steven Friedland. *Techniques for Teaching Law*. Durham, NC: Carolina Academic Press, 1999.
- Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey. *Las técnicas didácticas en el modelo educativo del Tec de Monterrey: el estudio de casos como técnica didáctica*. México: Dirección de Investigación y Desarrollo Educativo, 2000, <http://tecnologiaedu.us.es/cuestionario/bibliovir/309.pdf>.
- Jones, Carolyn C. "Mapping Tax Narratives". *Tulane Law Review*, n.º 73 (1998-1999).
- Kornblit, Ana Lía. *Metodologías cualitativas en ciencias sociales. Modelos y procedimientos de análisis*. Buenos Aires: Editorial Biblos, 2004.
- López, Diego. *El derecho de los jueces*. Bogotá: Legis, 2009.
- López Medina, Diego E. *Las fuentes del argumento*. Bogotá: Legis, 2010.
- Lozano, Eleonora. "Enseñanza de la tributación", en *Lecciones de derecho tributario inspiradas en un maestro*, 1410-1443. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Universidad del Rosario, 2010.
- Lozano, Eleonora. *Justicia tributaria. Jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado, 2005-2016*. Bogotá: Ediciones Uniandes, 2017.
- Meyer, Philip N. *Storytelling for Lawyers*. Nueva York: Oxford University Press, 2014.
- Neale, Palena. *Preparing a Case Study: A Guide for Designing and Conducting a Case Study for Evaluation Input*. Massachusetts: Pathfinder International, 2006.
- Sautu, Ruth. *Todo es teoría. Objetivos y métodos de investigación*. Buenos Aires: Ediciones Lumiere, 2003.
- Sullivan, William M., Anne Colby, Judith Welch Wegner, Lloyd Bond y Lee S. Shulman. *Educating Lawyers. Preparation for the Profession of Law*. San Francisco: Jossey-Bass, 2007.
- Tyler, Jo A. y Faith Mullen. "Telling Tales in School: Storytelling for Self-Reflection and Pedagogical Improvement in Clinical Legal Education". *Clinical Law Review* 18, n.º 1 (2011).
- Zweigert, Konrad y Hein Kötz. *Introducción al derecho comparado*. México, D. F.: Oxford University Press, 2002.

ANEXO 1  
GUÍA PARA LA ELABORACIÓN  
DE LA NARRATIVA TRIBUTARIA\*

\* © Maestría en Tributación, Facultad de Derecho,  
Universidad de los Andes.



## JUSTIFICACIÓN

La elaboración de una narrativa tributaria es la modalidad de trabajo de grado en la Maestría en Tributación. Este tipo de trabajo responde a las necesidades de: (1) suplir un vacío existente en la literatura jurídica en relación con la casuística tributaria, y (2) tratar de acercar a la ciudadanía a la tributación, con el fin de que esta deje de ser percibida como un área compleja y excesivamente técnica, para reconocerse como una disciplina presente en el día a día de las personas.

Para comprender lo que se entiende por *narrativa tributaria*, esta guía definirá qué es, qué la compone y qué se espera que los estudiantes sean capaces de hacer para llegar al producto final.

## OBJETIVOS

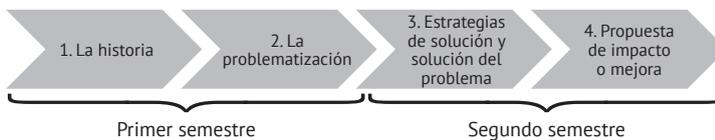
Se espera que el estudiante, durante la elaboración y al finalizar su trabajo de grado, esté en la capacidad de:

1. *Solucionar* situaciones problemáticas que requieren de una propuesta de impacto, solución o mejora en temas tributarios a través de la comprensión de los conceptos y metodologías adquiridos a lo largo de la maestría y de la carrera profesional.
2. *Desarrollar y consolidar* habilidades de escritura narrativa y casuística, con el fin de estructurar un caso comprensible y susceptible de ser empleado como material pedagógico y de consulta.
3. *Desarrollar y consolidar* habilidades orales, con el fin de comunicar de manera adecuada la *narrativa tributaria*.

## ETAPAS DE LA NARRATIVA TRIBUTARIA

La elaboración de una narrativa tributaria es una metodología de enseñanza centrada en los estudiantes, que busca que estos alcancen objetivos de aprendizaje mediante la inmersión en una situación problemática aplicable, ya sea real o ficticia. Para alcanzar dichos objetivos, el estudiante deberá: (1) describir a fondo una situación y sustentarla con evidencias; (2) identificar el problema presente en la situación; (3) plantear estrategias de solución y resolver el problema; y (4) formular una propuesta de impacto o mejora que trascienda el ordenamiento jurídico tributario o las realidades económicas y financieras (por ejemplo, una propuesta de política pública, una demanda de inconstitucionalidad, una propuesta de ajuste contable o financiero, una recomendación de postura jurisprudencial, entre otros). En la figura A1 se muestran estas etapas.

Figura A1. Etapas de la narrativa tributaria



Fuente: elaboración propia.

### ***La historia: descripción de la situación problemática***

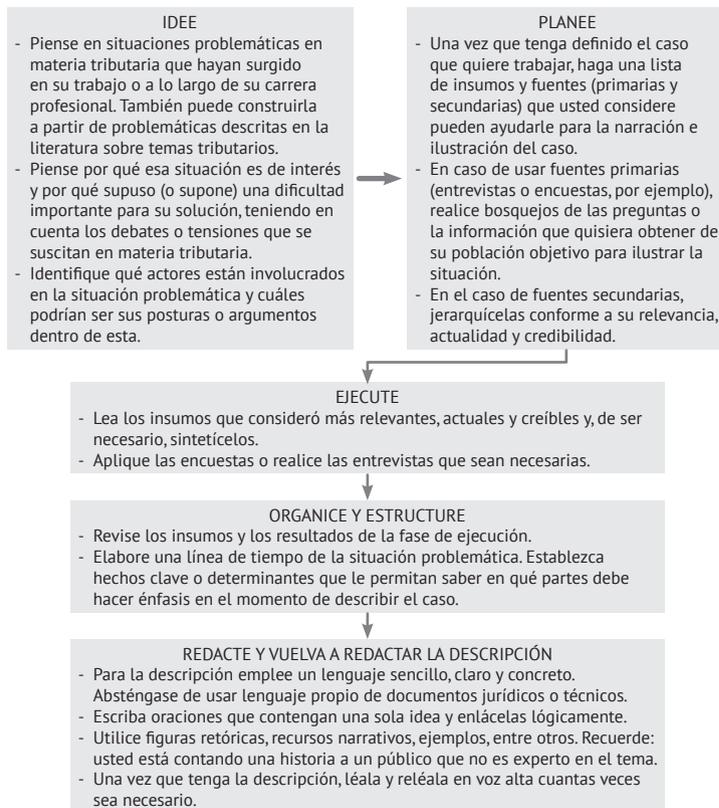
Esta primera etapa contiene la historia o descripción de la situación problemática, el título, el *hook* (gancho), las palabras clave y el glosario.

La historia o descripción de la situación problemática es una *narración* detallada de unos hechos. Para lograrla, el estudiante debe emplear una redacción sencilla, un hilo conductor definido y un lenguaje claro, concreto y sin

tecnicismos, soportado en evidencias que ofrecen relevancia (¿por qué la situación es un problema?), ilustración o ayudan a narrar la historia. Mediante esta descripción se busca que el estudiante narre historias únicas, especiales y relevantes en materia tributaria. Esta debe captar la atención de cualquier lector inquieto por temas tributarios.

En la figura A2 se presenta un flujograma de subetapas que permiten idear una situación problemática y describirla.

Figura A2. Subetapas para idear y describir una situación problemática



Fuente: elaboración propia.

Del mismo modo, la historia debe incluir toda la información relevante que permita enriquecerla y entenderla (datos, evidencias, experiencias, perspectivas, valores, entre otros). Para obtener esta información, se hará uso de las *metodologías propias de investigación en las ciencias sociales*, es decir, de los métodos *cualitativos* y *cuantitativos* (véase la figura A3).

### *Métodos cualitativos*

Son aquellos que no requieren de medición numérica o análisis estadístico para la recolección de datos o información de interés. En la etapa de la historia, estos métodos se pueden emplear para obtener testimonios, observaciones, documentos, opiniones, percepciones o archivos de prensa. La elección de este método depende, en gran medida, del hecho particular o conjunto de hechos que se quieran ilustrar. Por ejemplo, si se quiere obtener un testimonio de un contribuyente acerca de la propuesta de incrementar la tarifa del impuesto del IVA al 19 %, lo más adecuado será el empleo de un método cualitativo para lograrlo<sup>1</sup>.

Algunos ejemplos de métodos cualitativos son: entrevistas, análisis de documentos y archivos, observaciones y trabajos de campo, entre otros.

### *Métodos cuantitativos*

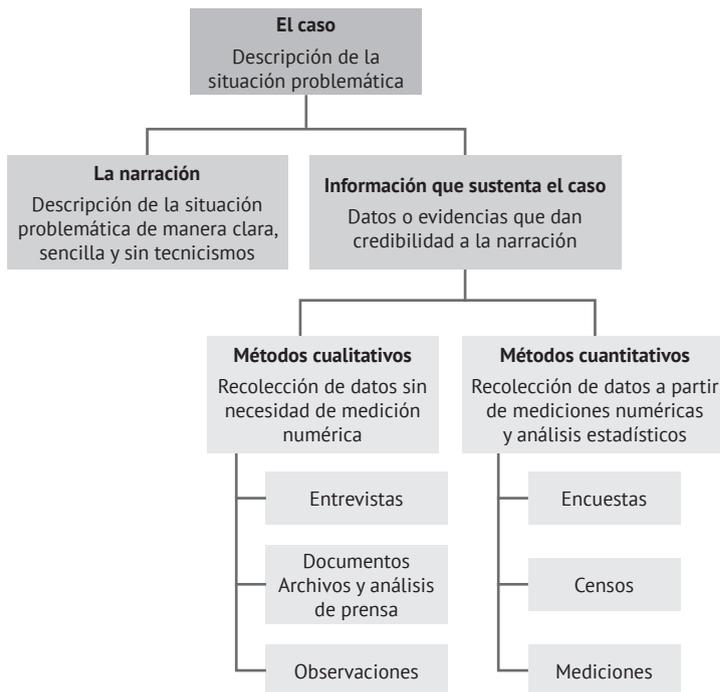
Son aquellos que requieren de medición numérica o análisis estadístico para recolectar datos o información de interés. En la narrativa, los métodos cuantitativos pueden emplearse para obtener cifras, porcentajes, variables, índices

1 Roberto Hernández Sampieri, Carlos Fernández Collado y Pilar Baptista Lucio, *Metodología de la investigación: enfoques cuantitativo, cualitativo y mixto* (México D. F.: McGraw-Hill/ Interamericana, 2006), 7 y ss.

o indicadores. La elección de este método depende, en gran medida, del hecho particular o conjunto de hechos que se quieran ilustrar. Por ejemplo, si se quiere ilustrar el hecho de que en el 2014 la empresa A tuvo un descenso dramático en el precio de sus acciones en el mercado de valores, lo más adecuado sería emplear un método cuantitativo para dar respaldo a tal afirmación<sup>2</sup>.

Algunos ejemplos de métodos cuantitativos son: encuestas, censos, mediciones, tabulaciones, regresiones, entre otros.

Figura A3. Metodologías en la narrativa tributaria



Fuente: elaboración propia.

2 Hernández Sampieri, *Metodología*, 4.

## El título

A partir de la construcción de la historia, se identifica un título llamativo para esta. Los títulos deben tener un componente concreto y otro creativo. A continuación, se expone la definición de cada uno de los elementos que deben constituir el título ideal de la narrativa tributaria.

### Título creativo

Se vale de juegos de palabras, preguntas, oximorones, metáforas u otros recursos literarios para hacer referencia a la temática de la historia o a los sujetos involucrados en esta y generar interés en el lector. Se caracteriza por impactar al lector y se puede catalogar como ingenioso.

### Ejemplos

- ▶ “La última tarjeta roja de Zidane”<sup>3</sup> [*Zidane’s Last Red Card*]. Este caso trata sobre la gerencia de la ética y los controles disciplinarios en el fútbol internacional.
- ▶ “¿Quién es este tipo?” [*Who Is This Guy?*]. Este caso trata de las complejidades de la gestión humana cuando no se tienen las calidades académicas que se esperan de un nuevo empleado.
- ▶ “Motores de búsqueda en búsqueda de juego limpio” [*Search Engines in Search of Fair Play*]. Este caso analiza las repercusiones en materia de competencia de los servicios de búsqueda que ofrece Google en India.
- ▶ “Una carta desde la prisión” [*A Letter from Prison*]. Este caso trata de la responsabilidad en la gerencia financiera.

3 *Nota de los autores.* Las traducciones de los títulos son propias.

## Título concreto

Es una referencia explicativa o enunciativa de los hechos reales o ficticios del caso y su temática. Se utiliza por lo general en los estudios de caso de situaciones reales ocurridas en el pasado. Además, facilita la búsqueda del caso en bases de datos y dejan muy claro para el lector su alcance.

### Ejemplos

- ▶ “Oferta de Dow Chemical para la privatización de PBB en Argentina” [*Dow Chemical’s Bid for the Privatization of PBB in Argentina*]. Este caso trata de la oferta de Dow Chemical para comprar la empresa PBB de Argentina después de su privatización.
- ▶ “¿Contrato de licencia o de riesgo compartido? (4). Un caso *ex post* sobre Disneyland Tokio” [*Licensing Arrangement or Joint Venture (4). An Ex Post Case Study of Tokyo Disneyland*]. Este es un caso sobre la decisión de adquirir una licencia de uso o iniciar un proyecto colaborativo entre Disney y una compañía japonesa.
- ▶ “Precios de transferencia en Cameco Corp.” [*Transfer Pricing at Cameco Corporation*]. Este caso analiza los precios de transferencia en una empresa llamada Cameco.

## Títulos para la narrativa tributaria

Se espera que estos tengan un componente creativo y uno concreto.

### Ejemplos

- ▶ “Divididos venceremos: sentencias sobre matrimonio gay y desobediencia oficial” [*Divided we Stand: Gay Marriage Rulings and Official Disobedience*]. Este caso trata sobre las diferencias culturales y las implicaciones

legales del matrimonio gay en Estados Unidos. “Divididos venceremos” (creativo); “sentencias sobre matrimonio gay y desobediencia oficial” (concreto).

- ▶ “*Willkommen* a Europa: la economía política de la política migratoria alemana” [*Willkommen to Europe: The Political Economy of Migration Policy in Germany*]. Este es un caso sobre la política migratoria contemporánea en Alemania. “*Willkommen* a Europa” (creativo); “la economía política de la política migratoria alemana” (concreto).
- ▶ “¡Pero usted lo prometió! Gestionar la psicología del consumidor” [*But you Promised! Managing Consumers’ Psychological Contracts*]. Este caso analiza la gerencia de las expectativas de los consumidores en las empresas. “¡Pero usted lo prometió!” (creativo); “Gestionar la psicología del consumidor” (concreto).

Tenga en cuenta que en español, a diferencia del inglés, solo debe escribirse con mayúscula inicial la primera palabra de un título (y los nombres propios que contenga). Además, recuerde que los títulos y los subtítulos no llevan punto al final.

## Hook

El *hook* de la narrativa tributaria es un párrafo de introducción que despierta el interés del lector y le sugiere, a grandes rasgos, las tensiones que se van a plantear en el caso.

El *hook* incluye al menos dos elementos: por un lado, los sujetos de la narrativa y, por otro, la tensión que se plantea. La inclusión de los sujetos implica involucrar a los protagonistas de la narrativa tributaria y la tensión indica las dificultades o la situación problema a la que se

enfrentan los sujetos del caso. Es importante plantear la tensión desde la perspectiva del sujeto.

### **Ejemplo 1**

Harriet Cornwall, socia de la firma Kensington Palmer LLP, es elegida líder de un equipo de abogados. Mientras los lidera para alcanzar las metas anuales, identifica cuatro miembros del equipo que necesitan especial atención. Cornwall debe enfocarse en mejorar el bajo rendimiento de sus compañeros como colega en vez de asumir la posición de jefe.

El *hook* incluye al sujeto (en el caso anterior, Harriet Cornwall) y plantea la tensión, pues sin necesidad de formular una pregunta explícita, es fácil intuir que lo que le interesa a Harriet es encontrar una manera de liderar a sus antiguos compañeros de trabajo, quienes ahora son sus subordinados y, por lo tanto, no es sencillo interactuar con ellos como lo haría habitualmente un superior.

### **Ejemplo 2**

Los precios de transferencia usados por compañías multinacionales para aliviar su carga tributaria, además de aumentar sus ingresos netos, pueden tener implicaciones serias para los accionistas, tal y como lo constató el administrador del fondo Saskhedge por experiencia propia. Una inversión suya en acciones de Cameco Corp. ha arrojado pérdidas del 20 %. Además, la Agencia de Impuestos de Canadá ha interpuesto una demanda contra la firma por evasión fiscal mediante el uso de precios de transferencia a través de su subsidiaria en Suiza. El administrador debe explicarle a la junta directiva las implicaciones de la demanda en el precio de la acción y conceptuar sobre si el precio estimado de 800-850 millones de dólares es razonable.

El *hook* incluye al sujeto, en este caso el gerente de un fondo llamado Saskhedge. Además, se presenta la tensión del caso desde la perspectiva del gerente; se introduce la tensión al decir que él aprendió, de la manera más difícil, las implicaciones de los precios de transferencia en el ingreso de las empresas. También se plantea la tensión desde la perspectiva del gerente porque del *hook* se desprende la problemática a la que se debe enfrentar el sujeto, en este caso, explicarle a la junta de inversión las implicaciones de la demanda.

### ***Las palabras clave***

Las palabras clave son los conceptos que permiten relacionar la narrativa tributaria al hacer una búsqueda en una base de datos o un sistema informático. Es el conjunto de términos que tienen relación directa con el caso de la narrativa tributaria y que deben señalarse para que se destaquen en una búsqueda relativa a la temática abordada. Tenga en cuenta el uso de las mayúsculas en las palabras clave: no todas las requieren, solo aquellos nombres de instituciones o personas, por ejemplo<sup>4</sup>.

#### **Ejemplo**

En un caso de tributación internacional algunas palabras clave podrían ser:

Convenios de doble imposición, Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969, conflictos de calificación, procedimiento amistoso, Convenio de Doble Imposición entre el Reino de España y la República de Colombia, servicios de consultoría, tributación de las regalías, interpretación de tratados tributarios internacionales.

4 Para mayor información, revise este enlace: <http://lema.rae.es/dpd/srv/search?id=BapzSnotjD6n0vZiTp>.

## **El glosario**

El glosario incluye el conjunto de acrónimos y palabras que son especialmente relevantes para el caso, o conceptos que es necesario definir para que la temática resulte fácilmente comprensible para cualquier público lector. Para el glosario tenga en cuenta también que la mayúscula después de dos puntos es necesaria.

Ejemplo de un glosario de un caso de tributación internacional:

**BEPS:** Siglas en inglés para *Base Erosion and Profit Shifting* o erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Iniciativa global liderada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), con la cual se pretende reformular los principios reinantes en la tributación internacional actual.

**Conflicto de calificación negativo:** Se presenta cuando, por motivos de diferenciación entre las legislaciones impositivas internas de los Estados contratantes de un tratado tributario, un ingreso es calificado de manera distinta por cada autoridad tributaria, lo cual genera un no gravamen fiscal.

**Conflicto de calificación positivo:** Se presenta cuando, por motivos de diferenciación entre las legislaciones impositivas internas de los Estados contratantes de un tratado tributario, un ingreso es calificado de manera distinta por cada autoridad tributaria, lo que genera un doble gravamen fiscal.

**Convención de Viena de 1969 sobre el Derecho de los Tratados:** Tratado internacional de índole multilateral mediante el cual se codificó la costumbre internacional en lo referente a la aplicación, la regulación, los efectos y la interpretación de los tratados internacionales.

**Convenio de doble imposición:** Instrumento internacional principalmente de naturaleza bilateral por el cual se establece un conjunto de normas tributarias con las que se pretende eliminar o atenuar la doble imposición internacional, tanto jurídica como económica, frente a las transacciones transfronterizas que tienen lugar entre residentes de las partes contratantes.

**Establecimiento permanente:** Elemento de la tributación internacional dirigido a regular la tributación de las rentas activas de los no residentes fiscales que desarrollan su actividad de manera sustanciosa, con presencia física y con grado de permanencia.

**Procedimiento amistoso:** Trámite previsto en los tratados tributarios que pretende un acercamiento entre las autoridades fiscales de los países signatarios para solucionar controversias referidas a la aplicación del tratado.

**Regalía:** Contraprestación económica derivada del licenciamiento o derecho de uso de derechos intangibles o conocimiento adquirido dentro de los cuales se encuentran el *know-how*, las patentes, marcas, entre otros.

## **LA PROBLEMATIZACIÓN: IDENTIFICACIÓN DEL PROBLEMA EN MATERIA TRIBUTARIA A PARTIR DE LA NARRATIVA**

La identificación del problema en materia tributaria es el segundo gran paso dentro de la elaboración y resolución de la narrativa tributaria, que puede ser concomitante desde el inicio de la redacción de esta. Este paso es fundamental para determinar la relevancia del trabajo de grado en la literatura tributaria. En otras palabras, una narrativa que no contenga un problema en materia tributaria no

será un trabajo que alcance los objetivos que persigue la Maestría en Tributación.

Durante la construcción de la narrativa, y luego de ella, el estudiante debe identificar, a partir de los hechos clave o determinantes, cuál es el problema central que plantea la narrativa tributaria. En el evento en que la narrativa plantee dos o más problemas complejos, se sugiere revisarla para simplificarla y omitir los detalles correspondientes. Un estudio de caso con varias problemáticas puede resultar inviable en términos de tiempo, recursos y espacio, por ello es aconsejable que la narrativa contemple una sola.

### ***Cómo identificar y formular el problema***

Lo primero que se debe tener en cuenta para identificar el problema es que este implica una tensión evidente entre dos o más posturas frente a una situación en particular, un vacío normativo o técnico, una contradicción normativa o técnica o una innovación en materia tributaria (la narrativa). Este problema debe ser *fácticamente posible*, es decir, debe ser susceptible de presentarse en la realidad. En segundo lugar, el problema que se identifique debe guardar relación con los objetivos de la maestría (figura A4).

Para identificar y formular el problema a partir de la narrativa, se sugiere seguir estas indicaciones<sup>5</sup>:

- ▶ *Identifique el problema.* Para identificar el problema, se sugiere que el estudiante relea el caso construido, realice una línea de tiempo de los hechos problemáticos y establezca relaciones de causalidad que

5 Palena Neale, *Preparing a Case Study: A Guide for Designing and Conducting a Case Study for Evaluation Input* (Massachusetts: Pathfinder International, 2006).

permitan definir cuál de todos esos hechos fue el desencadenante de los demás. Puede haber varios hechos desencadenantes.

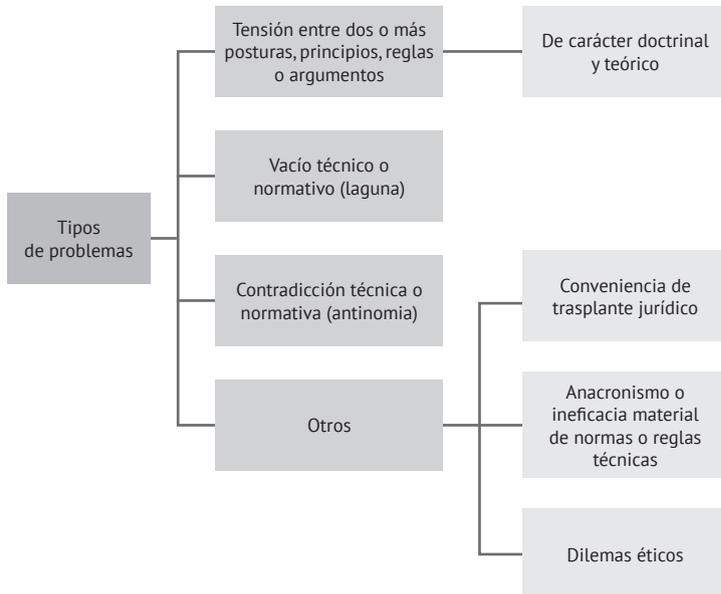
- ▶ *Formule el problema en forma de pregunta.* Esta labor implica un trabajo de abstracción por parte del estudiante, quien debe contemplar en dicha pregunta todos los elementos clave de la situación problemática descrita en el (los) hecho(s) desencadenante(s), de una manera clara y coherente. Ejemplos: ¿Son las transacciones electrónicas efectuadas mediante criptomonedas situaciones que configuran el hecho generador del impuesto sobre las ventas? ¿Se ajusta a la Constitución Política, y particularmente a los principios de progresividad y equidad horizontal, el hecho de que a contribuyentes morosos se les imponga un impuesto complementario de normalización tributaria?
- ▶ *Identifique si su problema representa una tensión entre dos o más posturas, principios, reglas, argumentos, etc.* Si el problema se ajusta a lo anterior, debe identificar claramente los extremos de dicha tensión. Ejemplo: ¿Debe adoptarse en Colombia un modelo de federalismo fiscal, en el que los entes subnacionales determinen los elementos de la obligación tributaria ante el silencio de la ley, en contraposición a un modelo de centralismo tributario, basado en la premisa de *no taxation without representation*?
- ▶ *Identifique si su problema representa un vacío técnico o normativo.* Si su problema representa un vacío normativo o técnico, debe describir de la manera más clara y sintética la situación que se está dejando de regular o contemplar.
- ▶ *Identifique si su problema representa una contradicción técnica o normativa.* Al igual que en el caso anterior, el

problema debe contemplar claramente en qué consiste la contradicción.

- ▶ Si su problema es de otro tipo, fórmelo de modo que quede claro en qué consiste.

Se sugiere que el problema quede definido de manera tal que sea posible para el estudiante formular respuestas tentativas claras, cortas y contundentes. Asimismo, se recomienda que al finalizar esta etapa plantee al menos dos respuestas tentativas.

Figura A4. Tipos de problemas derivados del caso



Fuente: elaboración propia.

### ***Otros elementos para tener en cuenta en esta etapa***

Se espera que en esta etapa el estudiante tenga en cuenta las siguientes preguntas: (1) ¿Por qué el problema es importante? (2) ¿Cómo se identificó el problema? y (3) ¿El proceso para identificar el problema fue efectivo?

## **ESTRATEGIAS DE SOLUCIÓN Y SOLUCIÓN DEL PROBLEMA**

La tercera etapa consiste en definir cómo se va a solucionar el problema y solucionarlo. En esta, se espera que el estudiante aplique todos los conocimientos adquiridos en la maestría, incluyendo los conocimientos interdisciplinares de sus materias electivas, para la resolución del caso y la confirmación de la respuesta tentativa (hipótesis) que debió prever en la problematización.

Durante esta etapa, los estudiantes tendrán que acercarse a las *metodologías propias de la investigación jurídica, de la contabilidad o de las finanzas*, con el fin de resolver el problema de la manera más rigurosa y completa.

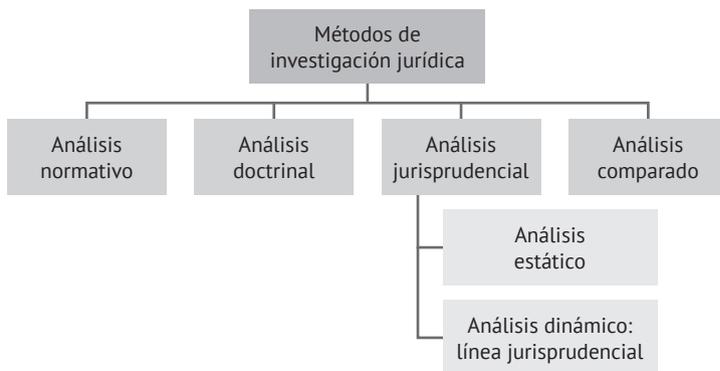
### ***Metodologías propias de la investigación jurídica***

En esta categoría se encuadran, entre otras, las siguientes metodologías (véase la figura A5):

- ▶ *Análisis normativo.* Interpretación de normas jurídicas con el fin de establecer su significado, sus efectos o sus virtudes o defectos.
- ▶ *Análisis doctrinal.* Selección y revisión de textos especializados sobre la materia, en los planos nacional e internacional.

- ▶ *Análisis de jurisprudencia.* Selección, lectura e interpretación de sentencias de altos tribunales nacionales o comparados, así como de tribunales de arbitramento. Dentro de esta categoría, se han planteado dos tipos de análisis<sup>6</sup>:
  - Estático: aquel que se centra en una sentencia en particular.
  - Dinámico (línea jurisprudencial): aquel que se centra en dos o más sentencias, con lo cual se establece la línea jurisprudencial de un alto tribunal sobre una materia específica.
- ▶ *Análisis comparado.* Selección, análisis, crítica y posibilidad de trasplante de una institución jurídica extranjera dentro del ordenamiento jurídico colombiano<sup>7</sup>.

Figura A5. Los métodos de investigación jurídica



Fuente: elaboración propia.

6 Diego López, *El derecho de los jueces* (Bogotá: Legis, 2009).

7 Para conocer más aspectos del método del análisis comparado en derecho, véase Konrad Zweigert y Hein Kötz, *Introducción al derecho comparado* (México D. F.: Oxford University Press, 2002).

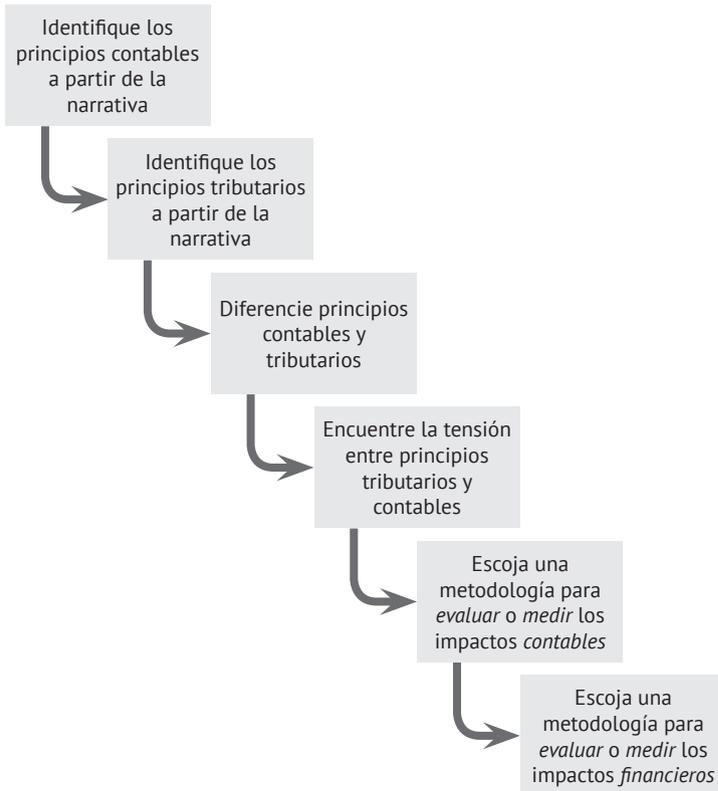
## ***Metodologías propias de la contabilidad y de las finanzas***

Estas metodologías guardan relación con las empleadas en las ciencias sociales (cualitativa y cuantitativa). La escogencia de uno u otro enfoque dependerá de los efectos o impactos que se puedan producir por decisiones contables o financieras: si estos son susceptibles de medirse numéricamente, se empleará un enfoque cuantitativo; si no lo son, se empleará uno cualitativo.

En el campo de la tributación, el análisis contable y financiero consta de tres momentos o etapas: (1) la identificación de una tensión entre principios contables, financieros y tributarios; (2) la medición de los efectos o impactos contables (por ejemplo, representación de la tensión en la información financiera, balances e impacto en activos y pasivos); (3) la medición de los efectos o impactos financieros que dicha tensión provoca (por ejemplo: liquidez, rentabilidad, capacidad de endeudamiento). Dentro de la evaluación de las tensiones, el impacto de la decisión empresarial se puede medir en diferentes escenarios por medio de la metodología de flujos de caja descontados a valor presente. Del mismo modo, es usual que los cambios en la medición contable influyan en la estructura de capital de la empresa, por lo que es imprescindible dentro de este análisis considerar los efectos en el escudo fiscal y en el riesgo de apalancamiento.

En la figura A6 se encuentra un flujograma de pasos del método contable y financiero que se sugiere con miras a abarcar las tres etapas anteriores.

Figura A6. Pasos del método contable y financiero



Fuente: elaboración propia.

### ¿Cómo se lleva a cabo esta etapa?

Metodológicamente, esta etapa –al igual que la primera: el caso– se divide en dos subetapas, de acuerdo con las actividades que deben llevar a cabo los estudiantes:

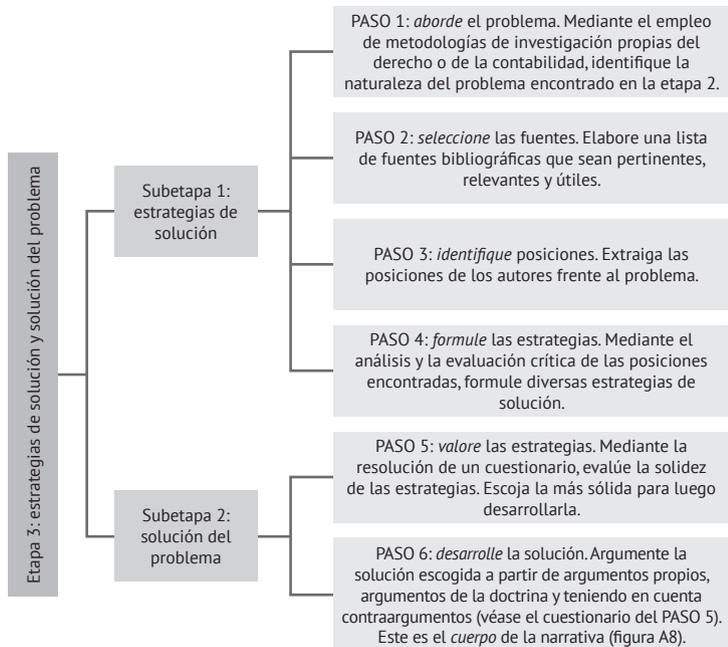
- *Estrategias de solución del problema.* En esta subetapa, los estudiantes deberán abordar el problema

formulado en la etapa 2 (Problematización), seleccionar fuentes que servirán de insumo, identificar posiciones encontradas en las fuentes y, finalmente, formular estrategias de solución sólidas y viables.

- *Solución del problema.* En esta subetapa, los estudiantes deberán elegir una de las estrategias formuladas. Además, deben argumentarla de forma tal que sea sólida, convincente y viable para luego plantear una propuesta de impacto o mejora (etapa 4) con base en ella.

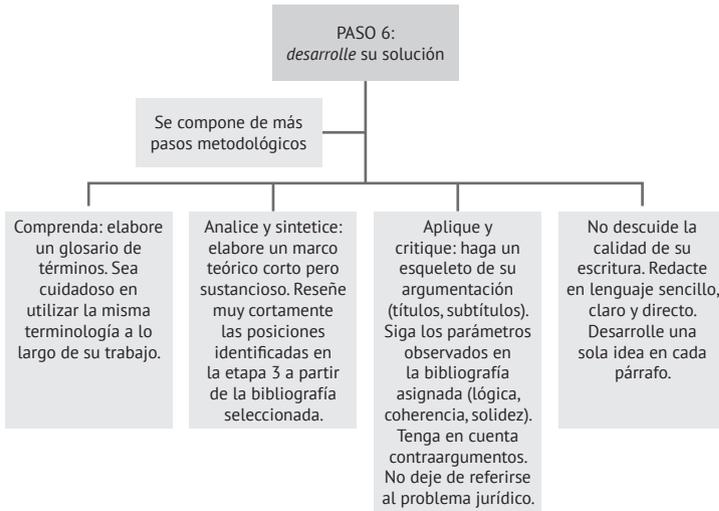
Las subetapas con sus respectivos pasos metodológicos se ilustran en la figura A7.

Figura A7. Subetapas y pasos de la etapa 3: estrategias de solución y solución al problema



Fuente: elaboración propia.

Figura A8. Pasos metodológicos para desarrollar la solución al problema



Fuente: elaboración propia.

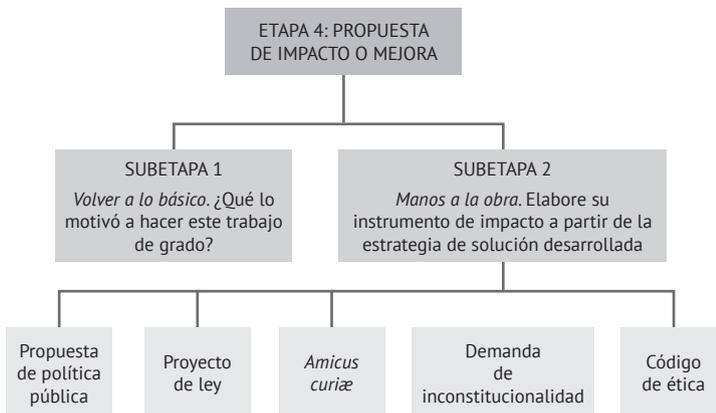
## PROPUESTA DE IMPACTO O MEJORA

Una de las metas de la narrativa tributaria es que tenga un impacto efectivo en el sistema tributario colombiano y que sea un semillero de propuestas y soluciones a las problemáticas que se encuentran en la cotidianidad. Por esa razón, la propuesta de impacto o mejora es, tal vez, la etapa más importante para que la narrativa tributaria adquiera una utilidad práctica.

Para realizarla, es preciso que el estudiante haga un ejercicio de retrospectiva en el que se pregunta por sus motivos o finalidades para ser tributarista, para cursar la Especialización y la Maestría en Tributación de la Universidad y para elaborar la narrativa que está escribiendo. Igualmente, se debe preguntar qué busca cambiar y qué

instrumento es el más idóneo para alcanzar ese cambio. Entre los instrumentos que pueden ser más apropiados están: (1) una propuesta de política pública; (2) un proyecto de ley; (3) un *amicus curiæ*, o intervención amigable, ante una alta Corte; (4) una demanda de inconstitucionalidad; y (5) un código de ética, entre otros (véase la figura A9).

Figura A9. Propuesta de impacto o mejora



Fuente: elaboración propia.

## PUBLICACIÓN DEL TRABAJO DE GRADO

Aquellos trabajos de grado sobresalientes podrán formar parte de una publicación dirigida a suplir el vacío existente en la literatura tributaria en materia de casos. Con la publicación se busca, además, que los trabajos de grado sirvan como material pedagógico y como modo de difusión de la tributación como una disciplina transversal a la vida cotidiana de las personas.

ANEXO 2  
GUÍA DE CITACIÓN DE FUENTES\*

\* © Maestría en Tributación, Facultad de Derecho,  
Universidad de los Andes.



## INTRODUCCIÓN

A través de la citación se reconoce la autoría de las ideas y argumentos que se plasman en un documento. Esto quiere decir que los lectores y pares identifican las ideas que se desarrollan en los textos, sus fuentes y la investigación que ha llevado a los autores a sus conclusiones. Así, la citación es un mecanismo útil para promover la transparencia académica.

Los estudiantes de la Maestría en Tributación deben realizar un trabajo denominado *narrativa tributaria*, el cual pretende, por un lado, llenar un vacío existente en la literatura en materia de casos tributarios y, por otro, llevar los temas tributarios al público general, mediante el empleo de casos de estudio que contengan tensiones que se puedan analizar, discutir y resolver.

A partir de estos objetivos, se pretende que la narrativa tributaria tenga un alcance tanto nacional como internacional; está dirigida a un público amplio, no solo a los expertos en tributación. Es por esto que la citación de las fuentes en este documento debe tener un enfoque transnacional que permita su fácil comprensión y tratamiento por lectores colombianos y extranjeros.

Esta guía está elaborada con el fin de implementar el anterior enfoque a partir del formato de citación del manual de estilo Chicago desarrollado por la imprenta de la Universidad de Chicago<sup>1</sup>. Además, se construye con base en la propuesta de citación de fuentes jurídicas colombianas del profesor Diego Eduardo López Medina en el

1 John Grossman, ed., *The Chicago Manual of Style* (Chicago: University of Chicago Press, 1993).

libro *Las fuentes del argumento*<sup>2</sup>. Para todo lo que no esté comprendido en esta guía es posible remitirse a las obras mencionadas.

## LAS DIEZ REGLAS GENERALES DE CITACIÓN CHICAGO

### *Citas directas*

Es posible hacer citas directas de las ideas de los autores, caso en el cual estas deberán estar encerradas entre comillas “”. Al cerrar las comillas, se realiza la anotación a pie de página, la cual debe ir antes de cualquier signo de puntuación.

**Ejemplo:** Al hablar de la citación jurídica, Diego López considera que es “conveniente adoptar como Formato Estándar de Citación Doctrinal, FED, para el caso colombiano, las reglas generales postuladas en *The Chicago Manual of Style*”<sup>1</sup>.

**En el pie de página:**<sup>1</sup> Diego Eduardo López Medina, Renata Amaya-González, Ana María Beltrán-Torres, María Lorena Slebi-Asela y Jorge González Jácome, *Las fuentes del argumento* (Bogotá: Legis, 2010), 71.

Cuando se hace una cita directa de más de cinco líneas, esta debe ir con sangría y sin comillas, además se debe dejar un espacio entre el comienzo de la cita y el texto principal. De igual forma, se debe dejar un espacio entre el

2 Diego Eduardo López Medina, Renata Amaya-González, Ana María Beltrán-Torres, María Lorena Slebi-Asela y Jorge González Jácome, *Las fuentes del argumento* (Bogotá: Legis, 2010), 71.

final de la cita y el texto que continúa. Si se pretende continuar una idea, el comienzo de la cita debe ir precedido de dos puntos, excepto si la idea anterior termina en las conjunciones *que* o *como*, o en las preposiciones *por*, *para*, *con* y *de*. Si se pretende introducir una nueva idea, se debe usar un punto final antes de iniciar la cita.

**Ejemplo:** Al hablar de la citación jurídica, Diego López considera que

[E]l estilo de Chicago está presente en la mayor parte de *software* de referencia actualmente existentes en el mercado y que son ampliamente utilizados por los profesionales del derecho, incluyendo las así llamadas *reference tools* (herramientas de referencia) de las varias versiones comerciales de Office© 2007 de Microsoft o los *software* de “administración de citas” (*citation management software*) que se ofrecen, por ejemplo, bajo los nombres comerciales de *Endnote*© o *Reference Manager*©<sup>1</sup>.

Precisamente por esta versatilidad tecnológica, consideramos útil usar el formato de citación Chicago.

**En el pie de página:** <sup>1</sup> Diego Eduardo López Medina, Renata Amaya-González, Ana María Beltrán-Torres, María Lorena Slebi-Asela y Jorge González Jácome, *Las fuentes del argumento* (Bogotá: Legis, 2010), 71.

En caso de que se haga una paráfrasis de lo expuesto por un autor, no se necesitan comillas. Basta con incluir el pie de página al terminar de exponer la idea.

**Ejemplo:** Para Diego López, el uso del formato Chicago de citación es particularmente útil por su compatibilidad con diferentes *softwares*<sup>1</sup>.

**En el pie de página:** <sup>1</sup> Diego Eduardo López Medina, Renata Amaya-González, Ana María Beltrán-Torres, María Lorena Slebi-Asela y Jorge González Jácome, *Las fuentes del argumento* (Bogotá: Legis, 2010), 71.

La primera vez que se cita una obra se utiliza en el pie de página una citación extensa.

**Ejemplo:** Para Diego López, el uso del formato Chicago de citación es particularmente útil por su compatibilidad con diferentes *softwares*<sup>1</sup>.

**En el pie de página:** <sup>1</sup> Diego Eduardo López Medina, Renata Amaya-González, Ana María Beltrán-Torres, María Lorena Slebi-Asela y Jorge González Jácome, *Las fuentes del argumento* (Bogotá: Legis, 2010), 71.

Por el contrario, si se trata de una citación *consecutiva* de la misma obra y la misma página se utiliza *ibid.* en el pie de página. Si se cita la misma obra, pero otra página, se añade una coma y el número de página o rango así: *ibid.*, 72 o bien *ibid.*, 72-73.

**Ejemplo:** Para Diego López, el uso del formato Chicago de citación es particularmente útil por su compatibilidad con diferentes *softwares*<sup>2</sup>.

En el pie de página: <sup>1</sup> Diego Eduardo López Medina, Renata Amaya-González, Ana María Beltrán-Torres, María Lorena Slebi-Asela y Jorge González-Jácome, *Las fuentes del argumento* (Bogotá: Legis, 2010).

<sup>2</sup> *Ibid.*

Siempre que ya se haya citado una obra y el pie de página no sea consecutivo se utiliza una citación abreviada, que incluye el apellido del autor, una abreviación del título en cursiva o entre comillas, según se verá, y el número de la página que se cita.

Si son dos autores, se incluyen los dos apellidos separados por una y, si son tres, los primeros dos apellidos se separan por una coma y el último por una y así: Lozano y Durán o bien Lozano, Durán y Gómez. Si son cuatro o más autores, se utiliza *et al.* después del apellido del primero.

También se puede referenciar una nota al pie anterior con *véase la nota* y el número del pie de página que se quiere referenciar.

**Ejemplo:** Para Diego López, el uso del formato Chicago de citación es particularmente útil por su compatibilidad con diferentes *softwares*<sup>3</sup>.

**En el pie de página:** <sup>1</sup> Diego Eduardo López Medina, Renata Amaya-González, Ana María Beltrán-Torres, María Lorena Slebi-Asela y Jorge González Jácome, *Las fuentes del argumento* (Bogotá: Legis, 2010).

<sup>2</sup> Kate L. Turabian, *A Manual for Writers of Research Papers, Theses, and Dissertations: Chicago Style for Students and Researchers* (Chicago: University of Chicago Press, 2013).

<sup>3</sup> López *et al.*, *Las fuentes*, 71.

o también

<sup>3</sup> Véase la nota 1.

Cuando en una cita textual se modifique una letra, palabra o frase; cuando se añada algún comentario y cuando se añadan cursivas se deben usar corchetes para aclarar.

Según sea el caso, puede escribirse [*énfasis añadido*], [*cursivas añadidas*], [*traducción propia*], etc. Si está al final de una frase o párrafo, el [*énfasis añadido*] va por fuera de las comillas, de lo contrario va por dentro.

Siempre es posible añadir información en un pie de página. Si este también lleva una referencia, primero se incluye esta y después del punto final se escribe la información adicional.

**Texto sin modificaciones:** Al hablar de la citación jurídica Diego López considera que es “conveniente adoptar como Formato Estándar de Citación Doctrinal, FED, para el caso colombiano, las reglas generales postuladas en *The Chicago Manual of Style*”<sup>1</sup>.

**Ejemplo 1:** Al hablar de la citación jurídica Diego López considera que es “[apropiado] adoptar como [f]ormato [e]stándar de [c]itación [d]octrinal, FED [abreviación propuesta por Diego], *para el caso colombiano*, las reglas generales postuladas en [el manual de estilo Chicago]”<sup>1</sup>. [Énfasis añadido]

**Ejemplo 2:** Al hablar de la citación jurídica, Diego López considera que es “[apropiado] adoptar como [f]ormato [e]stándar de [c]itación [d]octrinal, FED [abreviación propuesta por Diego], *para el caso colombiano*, las reglas generales postuladas en [el manual de citación Chicago] [*énfasis añadido*]”<sup>1</sup>, pues puede decirse que los hábitos de citación en Colombia tienen su propia idiosincrasia.

**En el pie de página:** <sup>1</sup> Diego Eduardo López Medina, Renata Amaya-González, Ana María Beltrán-Torres, María

Lorena Slebi-Asela y Jorge González Jácome, *Las fuentes del argumento* (Bogotá: Legis, 2010), 71. Diego López realizó en este texto un análisis de múltiples métodos de citación para estudiar cuál se ajusta mejor a la cultura jurídica colombiana.

Cuando en una cita textual se quiera omitir una parte del texto se deben usar puntos suspensivos entre corchetes [...]. Recuerde que solo son tres.

**Ejemplo:** Al hablar de la citación jurídica Diego López considera que es “conveniente adoptar como Formato Estándar de Citación Doctrinal [...] las reglas generales postuladas en *The Chicago Manual of Style*”<sup>1</sup>.

**En el pie de página:** <sup>1</sup> Diego Eduardo López Medina, Renata Amaya-González, Ana María Beltrán-Torres, María Lorena Slebi-Asela y Jorge González Jácome, *Las fuentes del argumento* (Bogotá: Legis, 2010), 71.

Las tablas y gráficas deben estar precedidas por un título con un corto texto alusivo a su contenido, además de estar numeradas secuencialmente. El título debe ir alineado a la izquierda y conservando la fuente que se esté usando; después de la numeración se escribe punto seguido.

Ambas deben ir posicionadas lo más cerca posible del párrafo donde se mencionan, siempre refiriéndose a la tabla o gráfica por su número, no por su ubicación. Por ejemplo, no es correcto decir: “en la siguiente gráfica...”

Cuando la autoría de la gráfica o tabla no sea propia, debajo de esta se debe añadir la *Fuente:* o *Fuentes:* y la referencia en formato *extenso*. Si es necesario incluir información general adicional, se puede añadir una *Nota:*

debajo de la fuente. Estos textos siempre deben ir alineados a la derecha.

Si es necesario añadir información específica adicional, se utiliza uno o más asteriscos (\*).

### Ejemplo

Tabla 1. Diferentes estilos de citación y sus disciplinas

ESTILO DE CITACIÓN	DISCIPLINA
APA*	Ciencias Sociales
Chicago**	Historia

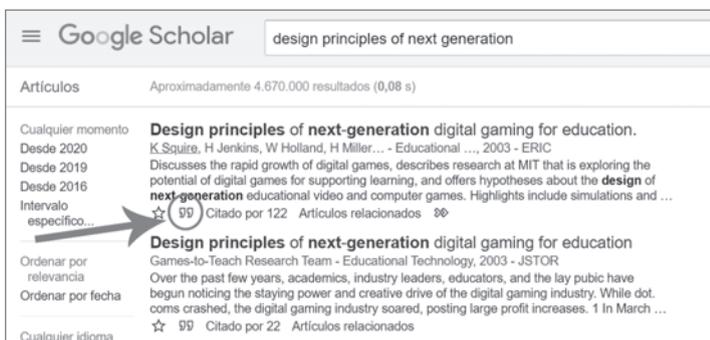
*Fuente:* Laurie Borchar, “Research Therapy: Citing Your Sources”, *CSUN California State University Northridge*, acceso el 15 de diciembre del 2016, <http://library.csun.edu/blogs/cited/2012/11/15/research-therapy-citing-your-sources/>.

*Nota:* se adaptó la información para que fuera más útil para los fines de esta guía.

\* APA es el acrónimo de la American Psychological Association.

\*\* Para referirse al *Chicago Manual of Style*.

Figura 1. Citación automática en Google Scholar



*Fuente:* Med Kharbach, “An Indispensable Google Scholar Tip for Teachers and Academics”, *Educational Technology and Mobile Learning*, acceso el 15 de diciembre del 2016, <http://www.educatorstechnology.com/2015/03/an-indispensable-google-scholar-tip-for-teachers.html>.

Al final, se recopilan en orden alfabético todas las citaciones extensas realizadas a lo largo del texto bajo un subtítulo alineado a la izquierda denominado *Bibliografía*. En ella, solo se cita una vez la misma obra y *no* se hace referencia a las páginas citadas. En otra sección también se tienen organizadas alfabéticamente las *Normas* y *Leyes* y en otra la *Jurisprudencia*.

Las referencias finales tienen tres diferencias, en comparación con las referencias extensas realizadas en notas a pie de página. La primera es que los elementos principales de la citación (autor, título, etc.) se separan por puntos y no por comas. La segunda es que se invierte el nombre y el apellido para que la referencia bibliográfica comience con el apellido. Y la tercera es que en la bibliografía la información correspondiente a ciudad, editorial y año de la publicación no se escribe entre paréntesis y debe separarse mediante punto. La primera línea de cada referencia va alineada a la izquierda, de la segunda línea en adelante se utiliza sangría francesa. Para ello se puede usar la herramienta Regla de Word.

También es posible añadir obras que no se citaron pero que contribuyeron a la construcción del documento y que pueden ser útiles para el lector. Luego de la sección de la bibliografía se encuentra la sección Normas y, posteriormente, la sección Jurisprudencia.

### **Ejemplo**

## **BIBLIOGRAFÍA**

López Medina, Diego Eduardo, Renata Amaya González, Ana María Beltrán Torres, María Lorena Slebi Asela y Jorge González Jácome. *Las fuentes del argumento*. Bogotá: Legis, 2010.

Turabian, Kate L. *A Manual for Writers of Research Papers, Theses, and Dissertations: Chicago Style for Students and Researchers*. Chicago: University of Chicago Press, 2013.

## ***Normas y leyes***

CN art. 189-10

2020/2006, art. 4-4.4

D. 2080/2000, art. 1-a

## ***Jurisprudencia***

CConst, T-522/1992, A. Martínez.

CSJ Civil, abril 4/2008. e0800131030061998-00171-01. R. Díaz.

Acceso 30 de diciembre del 2015, [http://www.ramajudicial.gov.co/csj\\_portaljjspjframes/index.jsp?idsitio=](http://www.ramajudicial.gov.co/csj_portaljjspjframes/index.jsp?idsitio=)

## **1. Formatos de referencias generales**

A continuación, se exponen los formatos de los tipos de referencias más usados que se encuentran en la página oficial del *Chicago Manual of Style*, en la sección de *Chicago-Style Citation Quick Guide*<sup>3</sup>, también se construyen con base en el documento *Cómo citar en estilo Chicago* de autoría de Emma Norman<sup>4</sup>. En caso de no encontrar en esta guía el formato de la fuente que desea citar, lo invitamos a que consulte las obras mencionadas.

- 3 “The Chicago Manual of Style Online: Chicago-Style Citation Quick Guide”, *University of Chicago*, acceso el 28 de febrero del 2016, [http://www.chicagomanualofstyle.org/tools\\_citationguide.html](http://www.chicagomanualofstyle.org/tools_citationguide.html).
- 4 Emma R. Norman, “Cómo citar en estilo Chicago, técnica de referencia para la elaboración correcta de notas a pie de página y bibliografías”, acceso el 8 de febrero del 2016, <http://www.iberori.org>, [http://www.iberori.org/doctos/manual\\_chicago.pdf](http://www.iberori.org/doctos/manual_chicago.pdf).

Libros con un autor	
<b>General</b>	Nombre del autor/apellido(s), <i>Título del libro</i> (lugar de la publicación: Nombre de la editorial, año de publicación), números de página si se está citando textualmente o se refiere a una frase o idea específica.
<b>Extenso</b>	Michael Pollan, <i>The Omnivore's Dilemma: A Natural History of Four Meals</i> (Nueva York: Penguin, 2006), 99-100.
<b>Abreviado</b>	Pollan, <i>Omnivore's Dilemma</i> , 3.
<b>Bibliográfico</b>	Pollan, Michael. <i>The Omnivore's Dilemma: A Natural History of Four Meals</i> . Nueva York: Penguin, 2006.

Libros con dos o tres autores	
<b>General</b>	Nombre(s) Apellido(s) y Nombre(s) y Apellido(s) [para dos autores]; o Nombre(s) y Apellido(s), Nombre(s) y apellido(s) y Nombre(s) y apellido(s) [para tres autores], <i>Título del libro</i> (lugar de la publicación: Nombre de la editorial, año de publicación), números de página si se está citando textualmente o se refiere a una frase o idea específica.
<b>Extenso</b>	Geoffrey C. Ward y Ken Burns, <i>The War: An Intimate History, 1941-1945</i> (Nueva York: Knopf, 2007), 52.
<b>Abreviado</b>	Ward y Burns, <i>War</i> , 59-61.
<b>Bibliográfico</b>	Ward, Geoffrey C. y Ken Burns. <i>The War: An Intimate History, 1941-1945</i> . Nueva York: Knopf, 2007.

Libros con cuatro o más autores	
<b>General</b>	Nombre(s) y apellido(s), <i>et al.</i> [para cuatro autores], <i>Título del libro</i> (lugar de la publicación: nombre de la editorial, año de publicación), números de página si se está citando textualmente o se refiere a una frase o idea específica.
<b>Extenso</b>	Diego Eduardo López Medina <i>et al.</i> , <i>Las fuentes del argumento</i> (Bogotá: Legis, 2010).
<b>Abreviado</b>	López Medina <i>et al.</i> , <i>Las fuentes</i> , 59-61.
<b>Bibliográfico</b>	López Medina, Diego Eduardo, Renata Amaya González, Ana María Beltrán Torres, María Lorena Slebi Asela y Jorge González Jácome. <i>Las fuentes del argumento</i> . Bogotá: Legis, 2010.

<b>Capítulos de un libro</b>	
<b>General</b>	Nombre(s) del autor/ apellido(s), "Título del capítulo", en <i>Título del libro</i> , [si tiene coordinador se añade: coordinado por Nombre y Apellido del (los) coordinador(es)] (lugar de publicación: editorial, año), número de página(s).
<b>Extenso</b>	Janet E. Smith, "Moral Character and Abortion", en <i>Doing and Being: Readings in Moral Philosophy</i> , coordinado por Joran Haber, Ken Follet e I. A. Newland (Nueva York: Macmillan, 1993), 247.
<b>Abreviado</b>	Smith, "Moral Character and Abortion", 247.
<b>Bibliográfico</b>	Smith, Janet E. "Moral Character and Abortion", en <i>Doing and Being: Readings in Moral Philosophy</i> , coordinado por Joran Haber, Ken Follet e I. A. Newland, 235-270. Nueva York: Macmillan, 1993.

<b>Artículos en revistas académicas</b>	
<b>General</b>	Nombre(s) del autor/apellido(s), "Título del artículo". <i>Título de la revista</i> volumen de la revista, abreviatura de número, número de la revista (estación del año o mes de publicación [estas dos son opcionales], año de la publicación): número de página(s).
<b>Extenso</b>	Joshua I. Weinstein, "The Market in Plato's <i>Republic</i> ", <i>Classical Philology</i> , n.º 104 (2009): 440.
<b>Abreviado</b>	Weinstein, "The Market", 452-453.
<b>Bibliográfico</b>	Weinstein, Joshua I. "The Market in Plato's <i>Republic</i> ". <i>Classical Philology</i> , n.º 104 (2009): 439-458.

<b>Artículos en revistas electrónicas</b>	
<b>General</b>	Nombre(s) del autor/apellido(s), "Título del artículo", <i>Título de la revista</i> volumen de la revista, abreviatura de número, número de la revista [si es el caso] (estación del año o mes [si es el caso] año de la publicación): número de página(s), DOI: numeración DOI [la fecha de acceso es <i>opcional</i> , si no hay DOI puede reemplazarse con una URL].

<b>Extenso</b>	Gueorgi Kossinets y Duncan J. Watts, "Origins of Homophily in an Evolving Social Network", <i>American Journal of Sociology</i> , n.º 115 (2009): 411, doi:10.1086/599247.
<b>Abreviado</b>	Kossinets y Watts, "Origins of Homophily", 439.
<b>Bibliográfico</b>	Kossinets, Gueorgi y Duncan J. Watts. "Origins of Homophily in an Evolving Social Network". <i>American Journal of Sociology</i> , n.º 115 (2009): 405-450, doi:10.1086/599247.

<b>Página web o artículo web</b>	
<b>General</b>	Nombre(s) del autor/apellido(s) [si lo hay] "título del artículo o comentario", en <i>organización que respalda el sitio</i> , fecha de publicación, fecha de consulta y vínculo.
<b>Extenso</b>	Sheryl Gay Stolberg y Robert Pear, "Wary Centrists Posing Challenge in Health Care Vote", <i>New York Times</i> , 27 de febrero del 2010, acceso el 28 de febrero del 2010, <a href="http://www.nytimes.com/2010/02/28/us/politics/28health.html">http://www.nytimes.com/2010/02/28/us/politics/28health.html</a> .
<b>Abreviado</b>	Stolberg and Pear, "Wary Centrists".
<b>Bibliográfico</b>	Stolberg, Sheryl Gay y Robert Pear. "Wary Centrists Posing Challenge in Health Care Vote". <i>New York Times</i> , 27 de febrero del 2010. Acceso el 28 de febrero del 2010, <a href="http://www.nytimes.com/2010/02/28/us/politics/28health.html">http://www.nytimes.com/2010/02/28/us/politics/28health.html</a> .

## 2. Formatos de referencias jurídicas

A continuación, se expone un resumen los formatos de los tipos de referencias jurídicas colombianas que se proponen en el texto *Las fuentes del argumento* para la citación de fuentes jurídicas colombianas. Además, se enlistan las abreviaturas estándar que se pueden usar a lo largo del texto, así como en las notas a pie de página.

<b>Abreviaturas estándar</b>	
Constitución Política de Colombia	CN
Código Civil	CC
Código General del Proceso	CGP
Código de Procedimiento Civil	CPC
Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo	CPACA
Código de Comercio	CCO
Código Penal	CP
Código de Procedimiento Penal	CPP
Código Sustantivo del Trabajo	CST
Código Procesal del Trabajo	CPT
Código del Menor	CM
Código de la Infancia y la Adolescencia	CIA
Código Nacional de Policía	CNP
Código de Régimen Municipal	CRM
Código de Régimen Político y Municipal	CRMP
Código de Régimen Departamental	CRD
Estatuto Aduanero	EA
Estatuto Tributario	ET
Ley	L.
Artículo(s)	art.(s)
Decreto	D.
Decreto Legislativo	DL.
Acuerdo	A.

Para los artículos se tienen subdivisiones marcadas por un guion (-), ello según cada codificación, se asume que comienza por numerales o literales, luego por párrafos y por último incisos, de ser necesaria su referencia. Además, para las leyes, decretos leyes, decretos y acuerdos están seguidos de un punto e inmediatamente después la numeración respectiva.

### **Ejemplo**

CN art. 189-10

Este formato indica que estamos frente al artículo 189, numeral 10 de la Constitución Nacional.

CST art. 161-b1

Este formato indica que se trata del artículo 161, literal b), numeral 1 del Código del Trabajo.

CN art. 29-2

Este formato indica que estamos frente al artículo 92, inciso 2 de la Constitución Nacional.

D. 2020/2006, art. 4-4.4

En esta cita se referencia el numeral 4.4. del artículo 4 del Decreto 2020 del 2006.

D. 2080/2000, art. 1-a

En este caso se hace referencia al literal a) del artículo 1 del Decreto 2080 del 2000.

La mención de la jurisprudencia de las altas cortes en el texto es libre de cada autor, pero al hacer una cita textual o una paráfrasis de la jurisprudencia es necesario utilizar a pie de página el formato estándar. No hay que olvidar que cuando la cita se haga a pie de página y se cite una jurisprudencia por primera vez se usa el formato “extenso” y cuando se cite la misma jurisprudencia de nuevo

en el texto se debe hacer uso del formato abreviado. Al final del texto la jurisprudencia se cita con el formato bibliográfico.

En general, cuando sea posible agregar la URL para las sentencias debe incluirse seguida de la fecha de acceso. En los cuadros siguientes se resumen las reglas del formato estándar:

<b>Consejo de Estado</b>	
<b>General</b>	CE, número de la sección y letra de ser el caso [Plena o Consulta], fecha de la sentencia (mes día año), número de expediente. Inicial del nombre del magistrado ponente. Apellido del magistrado ponente, acceso y fecha de acceso, URL de la sentencia
<b>Extenso</b>	CE 3, julio 6/2006, e25000232700020050172501, R. Saavedra, acceso 30 de diciembre del 2015, <a href="http://www.ramajudicial.gov.co/csj_porta1/jsp/frames/index.jsp?idsitio=3">http://www.ramajudicial.gov.co/csj_porta1/jsp/frames/index.jsp?idsitio=3</a>
<b>Abreviado</b>	CE 3, julio 6/2006, R. Saavedra.
<b>Bibliográfico</b>	CE 3. Julio 6/2006. e25000232700020050172501. R. Saavedra. Acceso 30 de diciembre del 2015, <a href="http://www.ramajudicial.gov.co/csj_porta1/jsp/frames/index.jsp?idsitio=3">http://www.ramajudicial.gov.co/csj_porta1/jsp/frames/index.jsp?idsitio=3</a>

<b>Corte Suprema de Justicia</b>	
<b>General</b>	Sigla institucional [CSJ], sala [Civil, Laboral, Penal, Plena], fecha de la sentencia [mes día año], número de expediente. Inicial del nombre del magistrado ponente. Apellido del magistrado ponente, acceso y fecha, URL de la sentencia.
<b>Extenso</b>	CSJ Civil, abril 4/2008, e0800131030061998-00171-01, R. Díaz, acceso 30 de diciembre del 2015, <a href="http://www.ramajudicial.gov.co/csj_portaljpspjframes/index.jsp?idsitio=3">http://www.ramajudicial.gov.co/csj_portaljpspjframes/index.jsp?idsitio=3</a>
<b>Abreviado</b>	CSJ Civil, abril 4/2008, R. Díaz.

<b>Bibliográfico</b>	CSJ Civil. Abril 4/2008. e0800131030061998-00171-01. R. Díaz. Acceso 30 de diciembre del 2015, <a href="http://www.ramajudicial.gov.co/csj_portaljjspjframes/index.jsp?idsitio=3">http://www.ramajudicial.gov.co/csj_portaljjspjframes/index.jsp?idsitio=3</a>
----------------------	--

<b>Corte Constitucional</b>	
<b>General</b>	Sigla institucional, Identificación de la sentencia: [C, SU, T]-número de la sentencia/año. Inicial del nombre del magistrado ponente. Apellido del magistrado ponente, acceso y fecha, URL de la sentencia
<b>Extenso</b>	CConst, C-449/1992, A. Martínez, acceso 14 de febrero del 2015, <a href="http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2016/c-379-16.htm">http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2016/c-379-16.htm</a>
<b>Abreviado</b>	CConst, C-449/1992, A. Martínez.
<b>Bibliográfico</b>	CConst. C-449/1992. A. Martínez. Acceso 14 de febrero del 2015, <a href="http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2016/c-379-16.htm">http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2016/c-379-16.htm</a>

## BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV. *Manual para el aprendizaje basado en problemas*, PBL. Bogotá: Facultad de Derecho Universidad de los Andes, 1998.
- AA. VV. *Pautas para la elaboración de estudios de caso*. BID: Departamento de Conocimiento y Aprendizaje, Estudios de Caso, marzo del 2011.
- Álvarez-Correa D., Eduardo. *Cursos de Metodología Jurídica I y II*. Bogotá: Facultad de Derecho, Universidad de los Andes, 1988.
- Amsterdam, Anthony G. y Jerome Bruner. *Minding the Law*. Cambridge: Harvard University Press, 2000.
- Blaxter, Loraine, Christina Hughes y Malcolm Tight. *Cómo se hace investigación*. Barcelona: Editorial Gedisa, 1996.
- Bloom, Benjamin S. *Taxonomy of Educational Objectives: The Classification of Educational Goals*. Nueva York: Longmans, Green, 1956.
- Caron, P. E. *Tax Stories: An In-Depth Look at Ten Leading Federal Income Tax Cases*. Nueva York: Foundation Press, 2003.

- Christensen, Roland C., David A. Garvin y Ann Sweet. *Education for Judgment*. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1991.
- Cifuentes Muñoz, Eduardo (director del proyecto). *Manual de hipertextos jurídicos*, 7-12 y 30. Bogotá: Facultad de Derecho, Universidad de los Andes, 2009.
- Escallón Largacha, Eduardo y Andrés Forero Gómez. *Aprender a escribir en la universidad*, 85-108. Bogotá: Universidad de los Andes, Centro de Investigación y Formación en Educación-CIFE, 2015.
- Giraldo Ángel, Jaime. *Metodología y técnica de la investigación jurídica*. Bogotá: Ediciones Librería del Profesional, 2002.
- Grossman, John. *The Chicago Manual of Style*. Chicago, IL: University of Chicago Press, 1993.
- Guerrero, Víctor Manuel. *Estadística básica para estudiantes de economía y otras ciencias sociales*. México: Fondo de Cultura Económica, 2002.
- Hernández Sampieri, Roberto, Carlos Fernández Collado y Pilar Baptista Lucio. *Metodología de la investigación. Enfoques cuantitativo, cualitativo y mixto*, 7 y ss. México, D. F.: McGraw-Hill/Interamericana, 2006.
- Hess, Gerald y Steven Friedland. *Techniques for Teaching Law*. Durham, NC: Carolina Academic Press, 1999.
- Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey. *Las técnicas didácticas en el Modelo Educativo del Tec de Monterrey: El estudio de casos como técnica didáctica*. México: Dirección de Investigación y Desarrollo Educativo, <http://tecnologiaedu.us.es/cuestionario/bibliovir/309.pdf>.
- Jones, Carolyn C. "Mapping Tax Narratives". *Tulane Law Review*, n.º 73 (1998-1999).
- Kornblit, Ana Lía. *Metodologías cualitativas en ciencias sociales. Modelos y procedimientos de análisis*. Buenos Aires: Editorial Biblos, 2004.
- López Medina, Diego. *El derecho de los jueces*. Bogotá: Legis, 2009.
- López Medina, Diego E. *Las fuentes del argumento*. Bogotá: Legis, 2010.
- Lozano Rodríguez, Eleonora. "Enseñanza de la tributación", en *Leccio-*

- nes de derecho tributario inspiradas en un maestro*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Universidad del Rosario, 2010.
- Lozano Rodríguez, Eleonora. *Justicia tributaria (jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado, 2005-2016)*. Bogotá: Ediciones Uniandes, 2017.
- Meyer, Philip N. *Storytelling for Lawyers*. Nueva York: Oxford University Press, 2014.
- Neale, Palena. *Preparing a Case Study: A Guide for Designing and Conducting a Case Study for Evaluation Input*. Massachusetts: Pathfinder International, mayo del 2006.
- Sautu, Ruth. *Todo es teoría. Objetivos y métodos de investigación*. Buenos Aires: Ediciones Lumiere, 2003.
- Sullivan, William M. *Educating Lawyers. Preparation for the Profession of Law*. San Francisco: Jossey-Bass, 2007.
- Tyler, Jo. A. y Faith Mullen. "Telling Tales in School: Storytelling for Self-Reflection and Pedagogical Improvement in Clinical Legal Education". *Clinical Law Review* 18, n.º 1 (2011).
- Zweigert, Konrad y Hein Kötz. *Introducción al derecho comparado*. México D. F.: Oxford University Press, 2002.



# **LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL MARCO DE UN CONVENIO MULTILATERAL PARA EVITARLA: UN CASO DESATENDIDO EN LA NORMATIVIDAD TRIBUTARIA\***

Cristian Camilo Garavito Romero

\* Para citar este capítulo: <http://dx.doi.org/10.15425/2017.230>

Eduardo y Valentina son dos empresarios colombianos que, al expandir sus actividades a Ecuador a través de una sucursal, encontraron en el convenio para evitar la doble imposición una desventaja operativa, jurídica y tributaria que hoy está ocasionando una crisis que podría culminar sus sueños empresariales.

## PALABRAS CLAVE

Utilidades, estados financieros, dividendos, sucursal, oficina principal o matriz, Comunidad Andina de Naciones (CAN), acción de incumplimiento, doble imposición, Tribunal Andino de Justicia, proyecto de ley, acuerdo multilateral.

## GLOSARIO

**Comunidad Andina de Naciones (CAN):** Organismo regional de cuatro países que tienen un objetivo común: alcanzar un desarrollo integral, más equilibrado y autónomo, mediante la integración andina, sudamericana e hispanoamericana. El proceso andino de integración se inició con la suscripción del Acuerdo de Cartagena, el 26 de mayo de 1969. Esta comunidad está constituida por Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, además de los órganos e instituciones del Sistema Andino de Integración (SAI). Antes de 1996, era conocida como el Pacto Andino o Grupo Andino.

Venezuela fue miembro pleno hasta el 2006. Chile fue miembro entre 1969 y 1976, pero se retiró durante el régimen militar de Augusto Pinochet, debido a incompatibilidades entre la política económica de ese país y las políticas de integración de la CAN. Este país es miembro asociado desde el 20 de septiembre del 2006, pero ello no supone el reingreso a la CAN.

**Dividendo:** (1) Toda distribución de beneficios, en dinero o en especie, con cargo a patrimonio que se realice a los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares, excepto la disminución de capital y la prima en colocación de acciones.

(2) La transferencia de utilidades que corresponden a rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional, obtenidas a través de los establecimientos permanentes o sucursales en Colombia de personas naturales no residentes o sociedades y entidades extranjeras, a favor de empresas vinculadas en el exterior.

**Estados financieros:** Los estados financieros de una oficina principal o matriz corresponderán a las cifras obtenidas tras la aplicación de los marcos técnicos normativos contables aplicables al momento de su publicación. Para los efectos de este texto, entiéndase dicho marco como las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

**Oficina principal o matriz:** Sociedad que tiene el control o poder de decisión sobre una entidad denominada *sucursal*.

**Sucursales:** Establecimientos de comercio abiertos por una sociedad, dentro o fuera de su domicilio, para el desarrollo de los negocios sociales o de parte de ellos, administrados por mandatarios con facultades para representar a la sociedad.

## **LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN EL MARCO DE UN CONVENIO MULTILATERAL PARA EVITARLA: UN CASO DESATENDIDO EN LA NORMATIVIDAD TRIBUTARIA**

Paradójicamente, hoy, como hace 34 años y como seguirá siendo, el 27 de noviembre es un día memorable para Eduardo y Valentina. Esta es una pareja que, en 1983, constituyó su empresa de consultoría. Años más tarde, fueron notificados por la DIAN de un requerimiento que contempla una sanción que podría, incluso, acabar con muchos años de trabajo, sus sueños y los de los 67 profesionales que están vinculados a la empresa Consultores de Talento Humano S. A. S. (CTH).

Eduardo es ingeniero industrial de profesión y empezó su vida laboral muy joven, cuando apenas tenía 20 años. Desde sus inicios, notó que en Colombia las empresas no se preocupaban por el talento humano, área fundamental, crítica y transversal en cualquier organización. Desde entonces, Eduardo empezó a idear cómo las empresas podrían administrar el talento humano de una mejor manera y crear un modelo a seguir para muchas compañías que buscaran tener un equipo profesional enfocado en la eficiencia, en la construcción conjunta de metas y en el cumplimiento de misiones y visiones organizacionales correctamente definidas.

En esa época, Valentina, psicóloga egresada de una muy reconocida universidad de Antioquia, ejercía sus labores en la misma empresa en la que Eduardo estaba vinculado. Fue allí donde se conocieron y, en diversas ocasiones, pudieron compartir sus ideas y percepciones del comportamiento que, en general, habían observado que tenían las compañías con sus colaboradores.

Años más tarde, luego de muchas salidas a cenar, invitaciones y demás, Eduardo y Valentina decidieron seguir

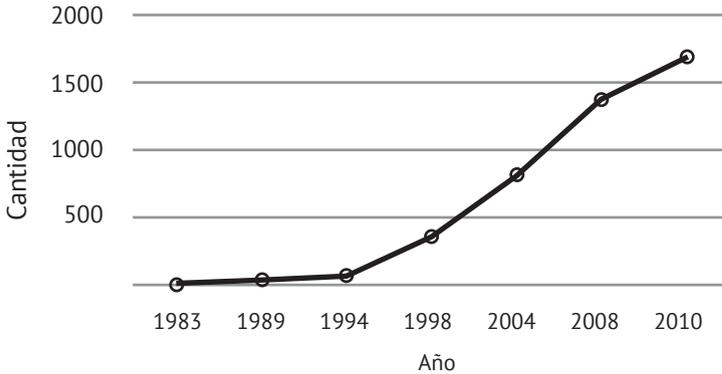
una vida juntos como pareja y como profesionales, tanto así, que los dos encontraron una pasión y un plan de vida comunes: constituir una sociedad que capacitara, acompañara y asesorara a las demás empresas para tener un manejo adecuado de aquel recurso que para ellos es de vital importancia, ese que puede hacer destacar organizaciones o contribuir para su fracaso.

El 27 de noviembre de 1983, Eduardo y Valentina ya estaban casados y dispuestos a constituir su empresa en la Cámara de Comercio de Bogotá. Llevaban en sus manos la carpeta con toda la documentación requerida por la entidad; pero más que eso, llevaban sus sueños y planes para el futuro. Como era habitual, el orden los caracterizaba, con lo cual la constitución de la compañía Consultores de Talento Humano Ltda. (CTH) fue aprobada e incorporada comercialmente en el país.

Con mucho esfuerzo, dedicación, una clara misión y visión de los ideales corporativos planteados, CTH se había posicionado en el 2008 en el mercado de manera exitosa. No solo tenía clientes nacionales, también había logrado asesorar multinacionales muy reconocidas. Con gran orgullo por sus credenciales corporativas, podían decir que 8 de las 15 compañías colombianas con más fuerza laboral eran sus clientes y que, de manera exitosa, habían logrado exponencialmente posicionarlas en los primeros puestos de los *rankings* de mejores empresas para trabajar en el país.

Por supuesto, los años de esfuerzo y dedicación tuvieron sus recompensas: la compañía, en el 2010, evidenciaba en sus estados financieros un comportamiento de crecimiento anual importante. Contaba con una liquidez que le permitió realizar inversiones en tecnología, incentivar a su personal con educación y otros beneficios; y, a su vez, lograron identificar una oportunidad de crecimiento orgánico.

Gráfica 1. Crecimiento en cantidad de clientes



*Fuente:* elaboración propia con base en información financiera creada para efectos de la narrativa.

Junto con un cliente que tenía operaciones en Ecuador, se identificó la necesidad de que CTH apoyara la impartición de charlas de *coaching* al personal de su planta constituida años atrás. Este fue un trabajo con el que el cliente quedó muy satisfecho, tanto, que recomendaron a CTH con varias entidades domiciliadas en dicho país para realizar el mismo trabajo.

Esto tuvo como consecuencia que tanto Eduardo como Valentina evidenciaran una oportunidad de negocio, la de ampliar sus operaciones no solo en otras regiones de Colombia (donde ya habían incursionado), sino también en Ecuador, donde tenían casos de éxito que podrían servir como credenciales y permitirles abrir puertas en el país vecino.

CTH y la junta directiva emprendieron, entonces, el estudio de diversas alternativas de inversión, entre las cuales estaban (1) la inversión directa, mediante la cual podrían adquirir la totalidad de las acciones de una sociedad previamente constituida, (2) la creación de una entidad nueva,

siguiendo las reglas tributarias y comerciales de Ecuador, (3) la creación de una sucursal colombiana en Ecuador y (4) la integración de un aliado estratégico por medio del cual prestar sus servicios.

Algunos criterios tenidos en cuenta con respecto a cada alternativa se resumen así:

Tabla 1. Análisis de alternativas por tipo de inversión

<b>Tipología de inversión</b>	<b>Pros</b>	<b>Contras</b>
Inversión directa (sociedad preexistente)	Rapidez en la transacción de compra de acciones	Impuestos a la salida de recursos de Colombia (GMF)
	Adquisición de una entidad que posee un margen de reconocimiento en Ecuador	Costo de la inversión (mayor valor a pagar respecto del valor en los libros de contabilidad de la sociedad preexistente)
	Estructura administrativa consolidada	Necesidad de realizar <i>due diligence</i> con posibilidad de identificar contingencias
Creación de sociedad	Inexistencia de riesgos preexistentes	Tiempos de constitución de la sociedad
	Determinación del capital de constitución	Costos de constitución y puesta en marcha
	Posibilidad de determinar el tipo societario de inversión	Limitaciones en repatriación de aportes

Continúa

<b>Tipología de inversión</b>	<b>Pros</b>	<b>Contras</b>
Incorporación de una Sucursal de sociedad extranjera en Ecuador	Agilidad en la constitución	Limitación de expansión inorgánica
	Integración financiera y administrativa con la entidad colombiana	Limitación en contratación estatal
	Apalancamiento de experiencia de la oficina principal	Responsabilidad solidaria de la entidad colombiana
Integración de un aliado estratégico	Apalancamiento en gastos de constitución y puesta en marcha	Limitación en control y administración
	<i>Know how</i> en el territorio ecuatoriano	Dependencia de las actividades comerciales
	Responsabilidad limitada	Dificultad de expansión y planes de inversión

*Fuente:* elaboración propia.

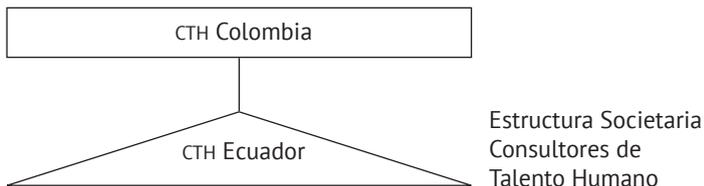
Luego de muchos estudios, horas de trabajo y una inversión importante en honorarios de varias firmas de abogados de Ecuador, la recomendación que adoptó CTH fue incorporar una sucursal de una sociedad colombiana en el país vecino. Esta decisión se basó en (1) criterios de facilidad para la apertura y constitución de la sucursal, (2) el nivel de control y vigilancia de las autoridades ecuatorianas, (3) la no necesidad de remitir un capital significativo para la apertura, y (4) el manejo y control administrativo

desde Colombia, dentro del cual se encontraría el control financiero.

Para ese entonces, ya el Acuerdo 40 de Cartagena y la Decisión n.º 578 de la Comunidad Andina de Naciones se había suscrito entre Colombia, Venezuela<sup>1</sup>, Ecuador, Bolivia y Perú. Esto daría una ventaja competitiva, en la medida en que el acuerdo prevé unas características particulares para que no se paguen impuestos en los dos países. Las eficiencias financieras que se podrían encontrar representarían para Eduardo y Valentina un mejor retorno en la apuesta que realizarían.

La sucursal en Ecuador empezó a operar en el 2011 y, básicamente, siguió efectuando las mismas operaciones que en Colombia. Con el venir de los meses, CTH Ecuador ya contaba con un portafolio de clientes, tenía empleados y operaba como cualquier otra entidad, pagando honorarios, servicios, arrendamientos e impuestos. Esto, por supuesto, tenía como consecuencia que la sucursal llevara contabilidad y que reportara a la entidad colombiana sus resultados, para que esta pudiera incorporarlos en sus libros contables.

Gráfica 2. Imagen de la estructura societaria posterior a la incorporación de la sucursal



*Fuente:* elaboración propia.

1 Venezuela decidió retirarse en el 2006, pero solo hasta el 2011 se hizo formal su salida de la CAN.

Por su parte, CTH Colombia, con la información suministrada por la sucursal, evaluó, junto con su revisor fiscal, las normas contables aplicables para incorporar en sus estados financieros los resultados obtenidos por la sucursal. Se encontró en las NIIF algunas disposiciones que prevén los procedimientos que se deben tener en cuenta.

Básicamente, los lineamientos encontrados obedecen a incluir en el estado financiero de la entidad colombiana todas las transacciones realizadas por la sucursal, como si las hubiese efectuado la entidad colombiana, con excepción de aquellas operaciones efectuadas entre las dos partes. Así, en el cierre de cada año, CTH Colombia incluyó en su patrimonio contable los resultados obtenidos en Ecuador, aun cuando estos, de manera efectiva, no se hubiesen transferido de manera tangible a la oficina principal en Colombia. Las utilidades obtenidas, tanto de la entidad colombiana como de la sucursal, se habían dispuesto por parte de Eduardo y Valentina para ser utilizadas como capital de trabajo, así como para una futura distribución de dividendos, cuando ellos así lo dispusieran para un plan de retiro.

Desde la óptica tributaria, CTH Colombia, al momento de incorporar los resultados de su sucursal en la declaración del impuesto sobre la renta, aplicó la Decisión n.º 578 de la CAN, con un tratamiento favorable. El tratamiento especial que prevé el acuerdo multilateral corresponde a que los beneficios resultantes de actividades empresariales solo son gravables en el país donde se originen (país de la fuente). Con ello, CTH Colombia, en el momento de preparar su declaración del impuesto sobre la renta, consideraba la utilidad obtenida en la sucursal como una renta exenta, en virtud de lo previsto en el acuerdo multilateral. En consecuencia, únicamente se pagaban impuestos sobre las actividades propias desarrolladas en Colombia.

Con el pasar de los años, Eduardo y Valentina desearon cambiar el apartamento en el que habían vivido los últimos 15 años. Ya habían visitado una linda y amplia casa en las afueras de Bogotá, pero para adquirirla requerían más recursos de los que tenían ahorrados en ese momento. Por lo tanto, decidieron que CTH Colombia realizara la primera distribución de utilidades, lo que implicaba, prácticamente, materializar de alguna u otra manera todos los años de esfuerzo y dedicación que habían invertido en su compañía. Como es evidente, el resultado financiero incorporaba las utilidades de la sucursal en Ecuador, pues estos hacían parte del patrimonio contable de la entidad colombiana.

Tomada la decisión, el contador informó a Eduardo y Valentina que la totalidad de las utilidades que había obtenido la compañía colombiana ya había pagado impuestos y que no era necesario efectuar ninguna retención al momento de la distribución de los dividendos. Lo mismo se concluyó para la porción de las utilidades obtenidas en Ecuador, pues el convenio de doble imposición es claro al señalar que solo se gravan las utilidades en el país donde se hayan efectuado las actividades empresariales. Con esta confirmación, CTH Colombia decretó en seis cuotas de sumas iguales durante el 2016 las utilidades acumuladas, que ascendían a 2 950 000 000 pesos.

Felices, Eduardo y Valentina adquirieron la casa que habían añorado para su retiro.

En el 2017 CTH Colombia recibió una notificación de la visita que efectuaría Esperanza Rico, funcionaria de la subdirección de fiscalización de la DIAN. En el documento recibido no se mencionaba nada que llamara la atención de los socios ni del contador. Sin embargo, estos se encontraban muy expectantes, pues en todos los años de operación era la primera visita que recibirían de esta entidad.

La señora Rico, en su visita, evidenció muy rápidamente la transacción efectuada en el año anterior, correspondiente a la distribución de las utilidades. Esta transacción había generado alertas en el interior de la seccional de personas jurídicas de la DIAN.

No demoró mucho tiempo la visita de la funcionaria. No obstante, con su partida quedó en el ambiente una preocupación por la información proporcionada y las preguntas realizadas en las entrevistas sostenidas con los ejecutivos de la compañía.

Quince días después, se recibió nuevamente un comunicado de la funcionaria, en el que requería ser atendida nuevamente. En esta segunda visita, fue evidente la pretensión de la señora Rico: la imposición de una sanción a CTH Colombia por no practicar la retención en la fuente sobre una porción de los dividendos decretados para sus accionistas.

La señora Rico argumentaba que no era posible considerar las utilidades obtenidas por la sucursal de Ecuador como no gravadas en el momento de su distribución, como lo dispone el numeral segundo del artículo 49 del Estatuto Tributario (E. T.). En consecuencia, una porción de los dividendos decretados y pagados a los accionistas debían estar sujetos a retención en la fuente.

El argumento jurídico de la funcionaria tuvo como sustento que la definición de dividendos de la cual trata la norma tributaria colombiana<sup>2</sup>, en armonía con el artículo 48 y 49 del E. T., no es aplicable en el caso de CTH, toda vez que las utilidades de la sucursal ecuatoriana no podían considerarse un dividendo decretado a favor de la entidad colombiana, sino que estas sencillamente obedecían al efecto de un reconocimiento contable sin consecuencias tributarias.

2 E. T., art. 30.

Preocupados, Eduardo y Valentina se reunieron con su contador y asesor tributario para evaluar la gravedad de la situación y el impacto económico de no haber practicado la retención, así como las sanciones e intereses moratorios. Luego de varias sesiones, evidenciaron que allanarse a las pretensiones de la funcionaria de la DIAN equivaldría a desembolsar una suma cercana a los 966 000 000 de pesos, correspondientes a las retenciones dejadas de practicar, la sanción por inexactitud y los intereses acumulados hasta una fecha determinada. Evidentemente, esta suma impactaría drásticamente a CTH y el patrimonio de Eduardo y Valentina, quienes deberían reintegrar de alguna forma los recursos que se les habían girado en exceso, pero que ya estaban invertidos en su nueva casa.

El asesor, en su opinión, les informó que la norma tributaria colombiana y la Decisión n.º 578 de la CAN prevén, efectivamente, una condición especial para evitar que entidades que realicen operaciones comerciales entre los países firmantes del convenio paguen impuestos en más de un país por una misma actividad y que, de manera general, conceptual y práctica, las consideraciones tomadas por CTH Colombia se encontraban sustentadas en la norma. De igual forma, les informó que la norma colombiana tiene una definición de *dividendos* que debe ser aplicada de manera consecuente en todas las disposiciones tributarias y que, al considerar dicha definición, se encuentra un vacío normativo para las entidades colombianas que han incorporado sucursales en un país miembro de la CAN. Esto, por cuanto las utilidades incorporadas en el estado financiero no obedecían a dividendos a la luz de la normatividad local, sino a un mero reconocimiento contable del resultado financiero de la inversión de Ecuador.

Así las cosas, el asesor tributario brindó una serie de posibilidades para afrontar este impase, que para Eduardo y Valentina se estaba convirtiendo en uno de los retos

más grandes desde que fundaron su compañía. Las posibilidades más claras eran las de acoger y pagar lo requerido por la DIAN; o afrontar un proceso de discusión que podría tomar varios años, y representar un desgaste administrativo y financiero para la compañía.

Después de muchas reflexiones, CTH decidió dar la batalla, conociendo los sacrificios que esto representaría, pero honrando las decisiones tomadas en años anteriores, y con confianza en que la justicia les daría la razón en que, por virtud de un tratamiento contable, no podrían desvirtuarse el espíritu y la razón de ser del convenio de la CAN para evitar la doble imposición.

## **PROBLEMÁTICA**

¿Es posible considerar como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional la distribución de utilidades de una sociedad colombiana que reconoce en sus estados financieros las utilidades obtenidas de una sucursal establecida en un país miembro de la CAN, sin que haya un flujo efectivo de recursos hacia Colombia?

## **ESTRATEGIA DE SOLUCIÓN**

### *Consideraciones preliminares*

En las últimas décadas, la economía y la forma de hacer negocios ha evolucionado de forma tal que ha sido necesario para los gobiernos de todos los países identificar mecanismos que les permitan responder de manera más eficiente a un entorno cada vez más globalizado. En dicho entorno, la existencia de negocios transfronterizos es cada día más usual, y elementos tales como la necesidad de atracción de inversión extranjera y los compromisos de cooperación

internacional en contra de la elusión y evasión fiscal han sido fundamentales para definir los lineamientos de las políticas fiscales tanto del entorno nacional como del internacional.

En este contexto, un mecanismo identificado como el más adecuado para lograr este doble propósito son los denominados *acuerdos bilaterales o multilaterales* para evitar la doble imposición fiscal y prevenir la evasión fiscal en relación con los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (o convenios de doble imposición –CDI–). Como lo dispone en su obra Michael Lang<sup>3</sup>, la principal finalidad (mas no la única) de los convenios es distribuir la potestad tributaria de los países, definiendo dónde se gravan determinadas rentas, en función de diferentes criterios. El más común es el criterio de la residencia, es decir, aquel en el que el país de donde sea residente el perceptor de la renta tenga facultad prevalente (pero no siempre exclusiva) de someterla a imposición. El objetivo es eliminar o mitigar el impacto tributario que usualmente se genera cuando se realizan operaciones que derivan en consecuencias económicas y financieras en dos o más países.

Cuando los inversionistas deciden expandir sus negocios a otras jurisdicciones, sin la existencia de los CDI, lo más probable es que la tasa efectiva de tributación<sup>4</sup> sea mayor a la que resultaría si los países involucrados fueran de aquellos que han firmado un acuerdo para evitar la doble imposición. Esto ocurriría, salvo que en el ordenamiento interno del país de la residencia exista alguna

3 Michael Lang, *Introducción al derecho de los convenios para evitar la doble imposición* (Bogotá: Editorial Temis-IBFD, 2014).

4 La tasa efectiva de tributación se puede definir como el monto de impuestos pagados en relación con sus utilidades brutas, y permite medir de forma directa el total de la carga tributaria en proporción a las ganancias obtenidas por las actividades desarrolladas.

disposición que ayude a mitigar este efecto (*mecanismos unilaterales para eliminar o reducir la doble imposición*). En tal caso, si bien la tasa impositiva sería inferior a la que resultaría si no existiera este mecanismo, en ningún caso sería comparable a lo que ocurriría cuando las operaciones se dan entre países con CDI.

Los CDI son, en esencia, el mecanismo jurídico a través del cual se hace frente al fenómeno económico denominado en la doctrina internacional como la doble imposición, el cual puede ser visto desde dos perspectivas:

- (a) *Como una doble imposición jurídica*: una misma renta queda sujeta a imposición en cabeza de un mismo sujeto en dos jurisdicciones. Tal es el caso de las rentas por conceptos tales como regalías e intereses que se sujetan a imposición en un país vía retención en la fuente; y en el otro (el de la residencia), a través de la incorporación del ingreso a la base gravable del impuesto sobre la renta.
- (b) *Como una doble imposición económica*: una misma renta o ingreso queda sujeta a imposición en cabeza de dos sujetos pasivos diferentes en la misma o dos jurisdicciones diferentes. Un claro ejemplo de esta situación es lo que ocurre con las rentas por concepto de dividendos, pues las utilidades sobre las que se determinan los dividendos a distribuir están sujetas a imposición en cabeza de la sociedad que las generó y las distribuye; y esas mismas utilidades, al ser “transformadas” en dividendos, pueden resultar gravadas en cabeza del accionista.

Por lo general, los CDI se encargan de establecer formas y lineamientos para eliminar o mitigar la doble imposición jurídica. Ello se logra bajo el entendimiento, por

parte de la doctrina internacional, de que la doble imposición jurídica es sólo uno de los supuestos de la doble imposición. Más allá de la diferenciación previamente descrita, en la medida en que sean dos sujetos diferentes los que perciban la renta, su tributación debe ser analizada de forma independiente y separada. Así, en esencia, se llega a la conclusión de que la renta solo se grava una vez en cabeza de cada sujeto.

A pesar de lo anterior, vale la pena aclarar que el hecho de que no sea común encontrar disposiciones normativas cuya finalidad sea mitigar o eliminar la doble imposición económica, no implica que no sea posible identificarlas (como se verá más adelante) tanto en acuerdos internacionales como en la legislación interna de algunos países. Hay que tener en cuenta que, conscientes de la realidad de que no siempre todos los supuestos u operaciones quedan cubiertos por CDI y que no todos los países tienen CDI suscritos entre sí, la mayoría de los gobiernos han definido como parte de su política fiscal interna establecer *medidas unilaterales* que cumplen la función de ser mecanismos (normalmente alternativos, pero, en algunos casos, únicos) de “solución” o “reducción” de los efectos de la doble imposición. Las medidas unilaterales dependen de cada país e, igual como ocurre con las medidas bilaterales o multilaterales (los CDI), pueden implicar gravar una renta, aplicar un descuento tributario o, menos común en los acuerdos internacionales, otorgar un beneficio representado en una deducción especial de la base gravable del impuesto sobre la renta.

### ***La doble imposición fiscal en Colombia: tributación sobre dividendos***

En Colombia, se han adoptado tanto medidas unilaterales como multi y bilaterales en las que, como se verá a

continuación, se han previsto disposiciones y mecanismos de diferente naturaleza para eliminar o mitigar los efectos adversos del fenómeno de la doble imposición fiscal, derivada del desarrollo de operaciones transfronterizas. Estas no solo se llevan a cabo por parte de inversionistas extranjeros que ejecutan operaciones o establecen negocios en Colombia, sino también por colombianos con inversiones u operaciones en el exterior.

En lo referente a *medidas unilaterales*, se observa lo dispuesto en el artículo 254 del E. T., en el que se prevé la posibilidad de imputar como descuento tributario, el valor pagado en el exterior por concepto de impuesto sobre la renta. Esta posibilidad supone el previo cumplimiento de ciertos requisitos y está sujeta a determinados límites.

Esta norma existe desde la expedición del E. T., en 1989. En sus inicios, se limitaba a establecer, de manera muy general, la forma de otorgar a los contribuyentes nacionales que percibieran rentas de fuente extranjera el derecho a descontar del impuesto sobre la renta en Colombia el impuesto pagado en el exterior, hasta el límite del impuesto colombiano (descuento tributario limitado). La norma ha sido objeto de una adición en 1995 y cuatro modificaciones desde el 2016, así:

- (a) La adición del año 1995 (Ley 223) incluyó un inciso que se refirió, puntualmente, al caso de los impuestos pagados en el exterior sobre dividendos distribuidos a favor de un nacional colombiano, por parte de una entidad ubicada en algún país con el que Colombia tuviera suscrito un acuerdo o convenio de integración.
- (b) En el 2006, con el artículo 15 de la Ley 1111, se sustituyó totalmente la norma hasta ese momento vigente. Esta sustitución implicó modificaciones muy precisas

a la redacción del primer inciso. También amplió la posibilidad de tomar el descuento tributario sobre dividendos, no solo a aquellos casos en los que dichos dividendos provinieran de una compañía ubicada en un país con el que Colombia tuviera suscrito un acuerdo o convenio de integración, sino, en general, de cualquier sociedad domiciliada en el exterior.

- (c) Posteriormente, en el 2010 esta norma fue nuevamente sustituida con la entrada en vigor del artículo 46 de la Ley 1430, con el fin de (1) ampliar la posibilidad de tomar descuentos tributarios a extranjeros personas naturales con cinco años o más de residencia continua o discontinua en el país; (2) aclarar que el descuento tributario contempla, sin perjuicio, que en el país de origen de la renta se le dé al impuesto sobre la renta una denominación diferente a la colombiana; (3) incorporar reglas más específicas para determinar el valor y los requisitos para acceder al descuento tributario en Colombia cuando la renta que proviene del exterior corresponde a dividendos (por ejemplo, se permite la imputación no solo del descuento tributario<sup>5</sup> directo, sino también del indirecto<sup>6</sup>); y (4) permitir imputar, en los cuatro periodos siguientes a aquel en el que se origina el descuento tributario, el monto que no se pueda imputar por la aplicación de los límites previstos en la ley.
- (d) Por tercera vez, se sustituyó esta norma en el 2012 con el artículo 96 de la Ley 1607. Las principales

5 Descuento sobre el valor de los dividendos directamente girados al inversionista colombiano, originados en la operación de la entidad que los distribuye.

6 Descuento sobre el valor de los dividendos percibidos por una sociedad intermedia y luego distribuidos al inversionista colombiano.

modificaciones fueron: (1) cambiar la noción de “nacionales colombianos” por la de personas naturales residentes fiscales, y sociedades y entidades nacionales, contribuyentes del impuesto sobre la renta, para identificar los sujetos que tienen la posibilidad de beneficiarse de descuentos tributarios en Colombia; (2) incluir una referencia expresa a la posibilidad de imputar el descuento tributario al nuevo impuesto (es decir, el impuesto sobre la renta para la equidad –CREE–); (3) modificar los requisitos para acceder al descuento tributario indirecto; y (4) aclarar que el descuento tributario por dividendos no puede acumularse con excesos de descuentos tributarios provenientes de otras rentas (por ejemplo, servicios).

- (e) La última modificación se dio por medio del artículo 20 de la Ley 1739 del 2014, que incluyó fórmulas de cálculo para establecer tanto el valor del descuento tributario que se debía considerar en la declaración (teniendo en cuenta la existencia del CREE) como el valor que se imputaría a cada impuesto (impuesto sobre la renta y CREE).

Sin duda, de lo mencionado hasta el momento es claro que la política fiscal colombiana es restrictiva frente al descuento tributario como mecanismo unilateral para mitigar o eliminar la doble imposición jurídica. Aun cuando la norma permite usar los descuentos sin la necesidad de tener una autorización previa por parte de la autoridad tributaria, se incluyen ciertos límites cuya principal finalidad es evitar la erosión de la base gravable en Colombia, en la medida en que la norma:

- (a) Fija de forma acertada las rentas sobre las cuales se puede tomar un descuento tributario y los sujetos

que pueden acceder al mismo. De esta manera, garantiza que la figura solo aplique a rentas de fuente extranjera que van a estar sometidas a imposición en Colombia, pues dichas rentas serán percibidas por contribuyentes del impuesto sobre la renta responsables del gravamen sobre rentas de fuente mundial.

- (b) Asegura un monto mínimo de tributación en Colombia, en función tanto del impuesto que se pagaría en el país sobre esas mismas rentas (en caso de no aplicar el descuento), como del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva (el artículo 259 del E. T. prevé que el valor del impuesto en Colombia después de la aplicación de los descuentos tributarios no puede ser inferior al 75 % del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva).

Por otra parte, hasta antes de la entrada en vigor de la Ley 1819 del 2016, se establecía en los artículos 48, 49 y 245 del E. T. un mecanismo unilateral que permitía eliminar la doble imposición jurídica sobre los dividendos en el caso de la relación socio-accionista. Entre el 2007 y el 2016, de acuerdo con lo establecido en dichas disposiciones, los dividendos y participaciones de utilidades distribuidos que hubieran estado sujetos a imposición a nivel de la sociedad que los distribuyera, tenían la calidad de ingreso no constitutivo de renta. Por ende, no estaban sujetos a imposición vía retención en la fuente, ni en la declaración de renta del perceptor del dividendo. Esta situación era independiente de la naturaleza jurídica o tributaria del perceptor de la renta (persona natural, persona jurídica, nacional, extranjero).

Ahora bien, para la aplicación de esta norma, debían observarse los siguientes aspectos:

(a) Hasta antes del 2012<sup>[7]</sup>, la noción de dividendos solo comprendía (1) la distribución ordinaria o extraordinaria de la utilidad neta del año corriente o acumulada; (2) la distribución extraordinaria de la utilidad neta como consecuencia de una transformación societaria; y (3) el giro de sumas en exceso del capital aportado al momento de la liquidación de la sociedad. Con ello, la distribución de utilidades por parte de una sucursal a favor de su oficina principal quedaba fuera de la noción de dividendos y de la aplicación de las normas antes citadas. Esto implicaba que cualquier giro de utilidades por parte de este vehículo de inversión estaba exonerado del pago de impuestos en Colombia.

En el 2012, con la Ley 1607, se incluyó como parte de la definición de dividendos

[...] la transferencia de utilidades que corresponden a rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional obtenidas a través de los establecimientos permanentes o sucursales en Colombia de personas naturales no residentes o sociedades y entidades extranjeras, a favor de empresas vinculadas del exterior.

Esta modificación implicó que, a partir del 2013, las utilidades transferidas por sucursales dejaran de estar *per se* no gravadas, para pasar a un escenario en el que respecto de estas también debiera hacerse el análisis de si provenían de rentas cuyo origen hubiera estado sujeto a imposición en cabeza de la sucursal que las trasladara.

7 E. T., art. 30, antes de la entrada en vigor de la L. 1607/2012.

Más recientemente, se decidió modificar nuevamente la definición de dividendos a través del artículo 30 del E. T. Para ello, en la Ley 1819 del 2016 se simplificó la redacción de la norma y se hizo referencia puntual a dos supuestos: (1) la distribución de beneficios con cargo a patrimonio, con excepción de la reducción de capital y la prima en colocación de acciones; y (2) la transferencia de utilidades provenientes de rentas de fuente nacional obtenidas a través de sucursales o establecimientos permanentes.

- (b) Hasta 1995, para establecer qué parte de las utilidades comerciales había estado sujeta a imposición en cabeza de la sociedad que las distribuía (y, por lo tanto, podía ser distribuida como no gravada, a favor de los socios o accionistas), debía sumarse el impuesto de renta (antes del descuento tributario por certificados de reembolso tributario –CERT–) y el de ganancia ocasional, dividir ese monto entre 3, multiplicar el resultado por 7 y sumarle el valor de los dividendos que la sociedad que realizaba la distribución hubiera recibido en calidad de ingreso no constitutivo de renta, así:

Figura 1. Fórmula aritmética para determinar las utilidades gravadas y no gravadas hasta 1995

$$\left\{ \left( \frac{\text{Impuesto de renta antes del descuento CERT} + \text{Impuesto de ganancia ocasional}}{3} \right) \times 7 \right\} + \text{Dividendos recibidos como ingreso no constitutivo de renta}$$

Esta fórmula fue modificada en 1995 con la Ley 223, donde se definió que el monto máximo a ser susceptible de ser distribuido como no gravado se determinaría como el resultado de dividir la sumatoria del impuesto sobre la renta y el impuesto de ganancia ocasional entre 3,5; multiplicarlo por 6,5 y sumar el valor de los dividendos que la sociedad que realizaba la distribución hubiera recibido en calidad de ingreso no constitutivo de renta, como se indica a continuación:

Figura 2. Fórmula aritmética para determinar las utilidades gravadas y no gravadas entre 1996 y el 2005

$$\left\{ \left[ \frac{\text{Impuesto de renta} + \text{Impuesto de ganancia ocasional}}{3,5} \right] \times 6,5 \right\} + \text{Dividendos recibidos como ingreso no constitutivo de renta}$$

Posteriormente, en el 2005, con la entrada en vigor de la Ley 1004, se simplificó el cálculo, al prever que el monto máximo susceptible de ser distribuido como no gravado era el valor resultante de restar a la renta líquida gravable el impuesto básico de renta (determinado por el mismo año), y sumar al resultado el valor de los dividendos que la sociedad que realizaba la distribución hubiera recibido en calidad de ingreso no constitutivo de renta, así:

Figura 3. Fórmula aritmética para la determinación de las utilidades gravadas y no gravadas entre el 2006 y el 2012

$$\left( \begin{array}{l} \text{Renta} \\ \text{líquida} \\ \text{gravable} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Impuesto} \\ \text{básico de} \\ \text{renta} \end{array} \right) = \begin{array}{l} \text{Dividendos recibidos} \\ \text{como ingreso no} \\ \text{constitutivo de renta} \end{array}$$

La más reciente modificación a esta disposición se dio en el 2012, cuando la fórmula se cambió por el siguiente proceso:

Tabla 2. Fórmula aritmética para determinar las utilidades gravadas y no gravadas a partir del 2013

+	Renta líquida gravable
-----	
+	Ganancia ocasional
=====	
<b>Subtotal 1</b>	
-----	
-	Impuesto neto de renta
-----	
-	Impuesto de ganancia ocasional
=====	
<b>Subtotal 2</b>	
-----	
-	Descuentos tributarios directos e indirectos asociados a rentas por concepto de dividendos
=====	
<b>Subtotal 3</b>	
-----	
+	Dividendos o participaciones de otras sociedades nacionales que tengan carácter de no gravadas
-----	
+	Dividendos o participaciones de sociedades domiciliadas en los países miembros de la CAN
-----	
+	Beneficios o tratamientos especiales trasladables a los socios por expresa disposición legal
=====	
<b>Máximo monto susceptible de ser distribuido como no gravado</b>	

(c) Una vez se establecía el valor que había estado sujeto a imposición a nivel de la sociedad, se comparaba dicho monto con el valor de los dividendos a distribuir (utilidad comercial después de impuestos), con lo cual se podían obtener los siguientes resultados:

- (1) Si el valor determinado por la fórmula antes descrita resultaba *superior* al valor de las utilidades comerciales después de los impuestos, ello implicaría que la totalidad de los dividendos correspondería a utilidades que ya habrían sido sujetas a impuesto en cabeza de la sociedad que los distribuyera. Por ende, el monto total no debería ser base de retención en la fuente y, a su vez, ser considerado no constitutivo de renta ni ganancia ocasional para la entidad receptora.
- (2) Si el valor determinado con base en la fórmula antes descrita resultaba ser *inferior* al valor de las utilidades comerciales después de los impuestos, se tendría que la diferencia entre estas dos partidas no habría pagado impuestos en cabeza de la entidad que los distribuyera. En consecuencia, dicho monto se encontraría gravado<sup>8</sup>.

A partir del 2017, si bien no se cambió la fórmula de cálculo para determinar el valor de las utilidades sujetas a impuestos en cabeza de la sociedad que las distribuye, sí se eliminó casi totalmente la exención como mecanismo

8 Se imponía una retención en la fuente a la tarifa del 33 %, si el beneficiario era una persona natural o persona jurídica extranjera sin residencia o domicilio en Colombia; y del 20 % (junto a una incorporación como parte de la base gravable del impuesto sobre la renta), si el beneficiario era una persona natural o jurídica residente fiscal en Colombia.

para evitar la doble imposición jurídica. Con ocasión de la entrada en vigor de la Ley 1819 del 2016, se estableció un impuesto sobre la renta a los dividendos, cuyo “hecho generador” es la distribución de dividendos a personas naturales residentes fiscales en Colombia; y a personas naturales y jurídicas extranjeras sin residencia o domicilio en el país. Solo quedó vigente la exención de impuestos sobre la distribución de dividendos provenientes de utilidades que hubieran pagado impuestos en cabeza de la entidad que los distribuye, si el beneficiario de estos es una sociedad nacional.

Así, con la nueva normativa, la única diferencia entre la distribución de dividendos provenientes de utilidades que pagaron impuestos y la de los que no lo hicieron a nivel de la sociedad que los distribuye, es la tarifa aplicable:

- (a) Si el beneficiario del pago es una persona natural residente fiscal en Colombia y se le distribuyen dividendos provenientes de utilidades que ya han pagado impuestos en cabeza de la sociedad que las distribuye, la tarifa del impuesto aplicable se determinará en función del valor de los dividendos distribuidos, expresados en UVT<sup>9</sup>, según la siguiente tabla:

Tabla 3. Tarifa de renta en función del monto de los dividendos recibidos

Rangos en UVT		Tarifa marginal	Impuesto
Desde	Hasta		
> 0	600	0 %	0
> 600	1000	5 %	(Dividendos en UVT-600 UVT) * 5 %
> 1000	En adelante	10 %	(Dividendos en uvt-1000 UVT * 10 % + 20 UVT

9 Unidad de Valor Tributario (UVT), el valor de cada unidad para el 2018 fue de \$33 156.

(b) Si el beneficiario del pago es una persona natural residente fiscal en Colombia y se le distribuyen dividendos provenientes de utilidades *no* gravadas en cabeza de la sociedad que las distribuye, el impuesto a cargo será el resultado de sumar:

- ▶ El resultado de aplicar una tarifa del 35 % a los dividendos distribuidos como gravados al accionista.
- ▶ El valor del impuesto de la tabla anterior, aplicado al valor neto obtenido después de aplicar la tarifa del 35 % recién mencionada.

(c) Si el beneficiario del pago es una persona natural o jurídica extranjera sin residencia o domicilio en Colombia y se le distribuyen dividendos provenientes de utilidades gravadas en cabeza de la sociedad que las distribuye, el impuesto a cargo será el 5 % del valor total de los dividendos a distribuir.

(d) Si el beneficiario del pago es una persona natural o jurídica extranjera sin residencia o domicilio en Colombia y se le distribuyen dividendos provenientes de utilidades *no* gravadas en cabeza de la sociedad que las distribuye, el impuesto a cargo será la suma de:

- (1) El resultado de aplicar una tarifa del 35 % a los dividendos distribuidos como gravados al accionista.
- (2) El 5 % de impuesto a los dividendos, aplicado una vez se haya descontado a las utilidades el valor del impuesto del 35 % señalado anteriormente.

Habiendo finalizado el planteamiento descriptivo de las medidas unilaterales incorporadas en el ordenamiento jurídico tributario nacional para evitar la doble imposición, vale la pena mencionar que Colombia, como país en una etapa intermedia de economía emergente, no ha sido ajeno a la realidad mundial ni a la necesidad de suscribir

acuerdos internacionales y tener *mecanismos multi y/o bilaterales* para evitar la doble imposición y para permitir una mejor atracción de inversión extranjera y un fortalecimiento de la economía con y frente a los demás países de la región. Por ello, desde hace más de 20 años, se decidió, como parte de la política fiscal del Gobierno, emprender este camino con la firma de la Decisión n.º 578 del 2004 en la Comunidad Andina de Naciones. Este documento es el primer tratado multilateral para evitar la doble tributación y para prevenir la evasión fiscal al que se acoge Colombia. Dada su naturaleza jurídica y origen, quedó incorporada de forma inmediata, directa y prevalente al ordenamiento jurídico nacional desde el año gravable siguiente al de su firma, es decir, el 2005.

En este acuerdo (a diferencia de lo que ocurre con los que se suscribieron en los años siguientes), prevalece el criterio de la fuente sobre el de la residencia para efectos de definir la competencia tributaria de los países sobre determinadas rentas. En este sentido, por regla general, las rentas provenientes de operaciones desarrolladas en países miembros de la CAN (hoy, Ecuador, Perú, Bolivia y Colombia) solo tributan en el país en el que se desarrollaron las actividades que las generaron. El país de residencia (en el que reside el contribuyente que recibe la renta –quien desarrolla la actividad–) queda obligado a darle el tratamiento de exoneradas a tales rentas (renta exenta, en el caso de Colombia), en aplicación del inciso 2 del artículo 3.º de la Decisión n.º 578.

Con lo anterior, se elimina la doble imposición económica que podría generarse si se les permitiera a los dos países (a uno vía retención en la fuente y al otro vía incorporación a su base gravable local) gravar la misma renta en cabeza del contribuyente que lleva a cabo la operación en ambas jurisdicciones, y no se contemplara la existencia del descuento tributario como mecanismo alternativo de mitigación de

la doble tributación, como ocurre en la Decisión n.º 578. En efecto, en esta no se prevé la existencia de descuentos tributarios, dada la forma como se distribuye la competencia tributaria (se asigna la competencia a una de las jurisdicciones de forma única y exclusiva).

A modo de ejemplo del mecanismo de aplicación de la Decisión n.º 578, vale la pena destacar el caso de los beneficios de las empresas (rentas provenientes del desarrollo de actividades en uno de los países miembros de la CAN, que no pueden ser caracterizadas como parte de ninguno de los demás supuestos de rentas incorporados en la mencionada decisión), respecto de los cuales su artículo 6.º señala: “los beneficios resultantes de las actividades empresariales *solo serán gravables por el País Miembro donde estas se hubieren efectuado*”<sup>10</sup>.

Con la norma, se elimina de forma absoluta la doble imposición jurídica, pues se otorga potestad *exclusiva* de tributación sobre estas rentas al país de la fuente. Por lo tanto, con fundamento en la norma (independientemente de lo que en relación con estas rentas se prevea en la legislación tributaria del país de la residencia), al momento de presentar la respectiva declaración del impuesto sobre la renta, estas rentas deberán estar “exoneradas”.

Otro supuesto en el que se evidencia la eliminación de la doble imposición jurídica es en materia de la distribución de dividendos y participaciones. De forma similar a lo que ocurre en el caso de los beneficios empresariales, se *le atribuye potestad exclusiva de gravar estas rentas al país miembro donde está domiciliada la entidad que las distribuye*. Sin embargo, a diferencia de lo que ocurre en el caso anterior, la norma va más allá e incluye una disposición que elimina la doble imposición económica; es decir, la que se da en la relación socio-accionista. En este caso, el

10 Cursivas fuera del texto original.

artículo 11 establece que los dividendos que se distribuyan por parte de una sociedad domiciliada en uno de los países miembros de la CAN no pueden ser gravados a nivel de la sociedad accionista que los recibe, ni en cabeza de los accionistas o socios de la sociedad inversionista que los recibió en primera instancia.

Ahora bien, para continuar con la descripción normativa de los mecanismos internacionales adoptados por Colombia para evitar la doble imposición fiscal, es necesario mencionar que, después de la Decisión n.º 578, en el 2005 se firmó el convenio con España para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio. Este convenio, a pesar del año en que se signó y a diferencia de lo que ocurrió con la Decisión n.º 578, solo entró a regir en Colombia tres años después, en el 2008, cuando se dieron por cumplidos todos los procedimientos previstos en la legislación interna para el efecto<sup>11</sup>.

Luego siguieron las negociaciones con Chile (CDI firmado en el 2007, vigente a partir del 2010), Suiza (CDI firmado en el 2007, vigente a partir del 2011), Canadá (CDI firmado en el 2008, vigente a partir del 2013), México (CDI firmado en el 2009, vigente a partir del 2014), Portugal y Corea del Sur (CDI firmados en el 2010, vigentes a partir del 2015), India (CDI firmado en el 2011, vigente a partir del 2015), República Checa (CDI firmado en el 2012, vigente a partir del 2016), y Francia y Reino Unido, que, si bien ya están firmados desde el 2015 y el 2017, respectivamente, están pendientes de continuar con los trámites internos para estar vigentes y ser aplicables.

11 De forma general: (1) incorporación normativa en una disposición emanada del órgano legislativo (ley), (2) control de constitucionalidad previo e inmediato y (3) canje de notas.

Todos estos convenios siguen el modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, con lo cual, en su texto: (1) en general, prevalece el criterio de la residencia sobre el de la fuente; (2) respecto de la mayoría de las rentas, se otorga competencia tributaria compartida a los dos países para gravarlas; (3) solo para algunas rentas muy puntuales (por ejemplo, rentas provenientes del desarrollo de actividades, a través de establecimientos permanentes), se atribuye a uno de los países la competencia exclusiva para someterlas a imposición; y (4) se incorpora el descuento tributario como mecanismo complementario para mitigar la doble imposición fiscal, cuando la competencia tributaria se ha atribuido de forma conjunta a los dos países. Con ello, se prevé la eliminación de la doble imposición fiscal en su dimensión económica, sin referirse de forma alguna a la doble imposición jurídica.

En materia de dividendos, casi todos estos tratados (excepto el de Suiza) contemplan una tributación compartida entre el país de la fuente (país donde se encuentra ubicada la sociedad que distribuye el dividendo) y el país de la residencia (país donde se encuentra el receptor del dividendo). Se incluye la posibilidad de imputar, en el país de la residencia, como descuento tributario limitado a las normas internas, el impuesto pagado en el país de la fuente.

En resumen, el panorama normativo en Colombia frente a la doble imposición fiscal es el siguiente:

- (1) Un mecanismo multilateral en el que prevalece el criterio de la fuente, que (aun cuando se enfoca en la mitigación/eliminación de la doble imposición jurídica) tiene una disposición específica para eliminar la doble imposición económica en la distribución de dividendos.
- (2) Once mecanismos multilaterales (nueve vigentes, dos en proceso) en los que prevalece el criterio de

la residencia y que solo mitigan la doble imposición jurídica. Aclaran que las reglas del CDI se aplican sin perjuicio de que, en ocasiones, pueda haber lugar a una doble imposición económica.

- (3) Una norma interna que prevé el descuento tributario limitado como mecanismo unilateral de mitigación de la doble imposición jurídica.
- (4) Una norma hoy derogada (pero vigente para la época en la que CTH distribuyó los dividendos a Eduardo y Valentina, y que se explica en el siguiente capítulo) que establecía la no imposición sobre determinadas rentas (dividendos) como mecanismo unilateral de eliminación de la doble imposición económica.

### ***Régimen jurídico contable de la inversión en sociedades***

En el giro ordinario de los negocios es usual ver cómo cada día son más los inversionistas que, después de haber iniciado una operación, deciden asumir nuevos retos y explorar nuevas oportunidades. Con esto, se tiene la intención de incrementar el valor de la inversión inicial, por ejemplo, expandiendo el lugar de ejecución de sus actividades en el mismo país de incorporación inicial, o en otro en el que se identifiquen proyecciones de mercado en condiciones similares o más favorables.

La trascendental decisión de expansión de un negocio que puede definir el futuro de la inversión lleva a un mundo casi infinito de preguntas, en el que el dónde y el cómo hacerlo resultan ser, sin duda, unos de los principales interrogantes. Particularmente, en relación con el cómo, se encuentran en la legislación comercial y contable algunos aspectos que pueden servir como parámetro para llegar a conclusiones. En el Código de Comercio, se plantean varias opciones que van desde la incorporación de una sociedad

directamente por el inversionista (una filial), hasta la constitución de una subsidiaria (sociedad incorporada por intermedio de una filial o una matriz) o, incluso, una sucursal.

De acuerdo con lo dispuesto en la normativa comercial vigente, la principal diferencia entre la constitución de una sociedad subordinada (filial o subsidiaria) y la incorporación de una sucursal es que la subordinada tiene personería jurídica propia. Por ende, sus actuaciones no vinculan de forma directa y automática a los socios o accionistas. Por el contrario, cualquier operación o actividad que desarrollen las sucursales tendrá efectos directos en su oficina principal. Así, la oficina principal es solidariamente responsable por cualquier transacción que se lleve a cabo a través de la sucursal.

Por otra parte, en lo que se refiere a la administración de cada uno de estos vehículos de inversión, el principal punto destacable es que mientras las sociedades subordinadas tienen uno o varios órganos de decisión y administración (diferentes de sus accionistas) que se encargan de la toma de decisiones, en las sucursales son los órganos de administración de la oficina principal los que toman todas las decisiones. Por esta razón, en la sucursal solo se designa a un administrador que las ejecute y lleve a cabo la operación del día a día.

Ahora bien, desde la perspectiva contable, el hecho de desarrollar operaciones a través de una sociedad subordinada o una sucursal también genera importantes diferencias. En efecto, tratándose de inversiones en subordinadas, de acuerdo con lo indicado en los marcos de contabilidad generalmente aceptados en Colombia (normas internacionales de contabilidad y de información financiera), la matriz (entidad que constituye y tiene control sobre la subordinada) tiene la obligación de preparar dos tipos de estados financieros<sup>12</sup>:

12 Norma Internacional de Información Financiera n.º 10 y Norma Internacional de Contabilidad n.º 27.

- (a) Estados financieros individuales en los que solo registre las operaciones que desarrolla directamente y refleje, a nivel patrimonial, el valor de su inversión en las sociedades subordinadas a costo o valor razonable.
- (b) Estados financieros consolidados en los que, además de las operaciones propias, (1) agregue, línea a línea, activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la sociedad subordinada; (2) elimine el valor patrimonial de la inversión; y (3) elimine los activos, pasivos, ingresos y gastos recíprocos.

A diferencia de lo que ocurre con las inversiones en las sociedades subordinadas, no existe referencia alguna en el marco técnico contable a cómo o en qué momento deberían reflejarse, en los estados financieros de la oficina principal, los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la sucursal. Sin embargo, acudiendo a las reglas generales de interpretación de las normas y partiendo de la base que, desde la óptica legal, la sucursal no es más que una extensión de la personería jurídica de su oficina principal (son un mismo ente jurídico); es posible llegar *prima facie* a las siguientes conclusiones:

- (a) Las oficinas principales de las sucursales no deben preparar dos grupos de estados financieros (los individuales y los consolidados). Solo deben preparar estados financieros individuales que reflejen las operaciones ejecutadas a través de sus sucursales. Esto se debe a que la obligación de preparar y presentar estados financieros consolidados solo se encuentra prevista para aquellos casos en los que una entidad controla una o más entidades distintas, situación que no ocurre con vehículos de inversión como las sucursales.

- (b) El hecho de que solo deban prepararse estados financieros individuales no debe ser diferente si se trata de una sucursal ubicada en el mismo país de la oficina principal o en un país diferente. Ello se justifica en la medida en que la naturaleza jurídica de la sucursal siempre es la misma. Esta característica es independiente de que, por temas regulatorios, cuando se establezca en un país diferente deban cumplirse unos trámites especiales que den lugar, entre otros, a que la sucursal tenga una identificación propia en el otro país y se encuentre obligada a llevar sus propios libros de contabilidad, de acuerdo con los marcos contables aplicables y definidos en el país de su incorporación.
- (c) Aun cuando no hay una referencia expresa a la noción de *sucursal*, dadas sus características, esta podría ser enmarcada dentro de la definición de *segmento de operación* de la Norma Internacional de Información Financiera n.º 8 (norma que puede ser aplicada de forma voluntaria por entidades no cubiertas por esta). Según tal definición, el *segmento de operación* es:

[...] un componente de una entidad:

- (a) que desarrolla actividades de negocio de las que puede obtener ingresos de las actividades ordinarias e incurrir en gastos (incluidos los ingresos de las actividades ordinarias y los gastos por transacciones con otros componentes de la misma entidad),
- (b) cuyos resultados de operación son revisados de forma regular por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación de la entidad, para decidir sobre los recursos que deben asignarse al segmento y evaluar su rendimiento; y
- (c) sobre el cual se dispone de información financiera diferenciada.

En relación con el reconocimiento, a nivel de una oficina principal, de las operaciones realizadas a través de su sucursal, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública se pronunció en el Concepto n.º 663 del 21 de agosto del 2015. En este (aun cuando reitera la vigencia de un concepto previamente emitido en el que concluía que “al final del ejercicio los estados financieros de la sociedad colombiana y de la sucursal en el extranjero deberán quedar integrados en uno solo, que es el estado financiero individual de la sociedad colombiana”, denominado *estado financiero combinado*), señala lo siguiente:

Las compañías que tienen sucursales deben presentar la contabilidad de la sociedad en Colombia y de las sucursales *como un todo*, elaborando estados financieros consolidados. Tratándose de una compañía del grupo 2, deberá aplicar lo dispuesto en la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados y si se refiere a una empresa del grupo 1, aplicará lo dispuesto en la Norma Internacional de Información Financiera 10. Estados Financieros Consolidados<sup>13</sup>.

En resumen, es claro que, tratándose de la ejecución de actividades a través de sucursales, la oficina principal debe asegurarse de reflejar en su contabilidad y estados financieros individuales los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos que se posea/incurre en la sucursal, como si los hubiera adquirido/incurrido directamente. El procedimiento debe llevarse a cabo sin perjuicio de algunas particularidades técnicas de la potencial inconsistencia de la conclusión del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (que afirma la vigencia de un concepto que habla de un

13 Cursivas fuera del texto original.

estado financiero individual con combinación de partidas; y señala, igualmente, que se deben preparar estados financieros consolidados de la manera como se definen en la Norma Internacional de Información Financiera n.º 10, que solo es aplicable para el reconocimiento de inversiones en entidades diferentes de la matriz).

***Tributación en Colombia sobre operaciones desarrolladas a través de una entidad incorporada en uno de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones***

Tal como se mencionó, desde la reforma tributaria del 2012 se estableció de forma expresa, en la normativa nacional, la posibilidad de sumar como parte del cálculo del artículo 49 del E. T. el valor de los dividendos o participaciones percibidas de sociedades domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones.

Así, es claro que cuando una sociedad colombiana va a distribuir dividendos a sus accionistas y tiene acciones en una subsidiaria (de la que ha recibido dividendos) ubicada en Bolivia, Ecuador o Perú, debe sumar al resultado de restar a la renta líquida el impuesto neto de renta, el valor de los dividendos recibidos de su subsidiaria ubicada en cualquiera de estos países. El fin de esto es determinar qué proporción de los dividendos a distribuir pueden ser girados a sus socios o accionistas en calidad de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

Con lo anterior, el Gobierno nacional asegura que da cabal cumplimiento al compromiso adquirido por Colombia al firmar la Decisión n.º 578 del 2004: abstenerse de someter a impuestos en el país los dividendos y participaciones provenientes de las demás jurisdicciones signatarias del acuerdo. Efectivamente, bajo este esquema, tales rentas solo quedan sujetas a imposición en el país de la

fuelle (país donde se ejecutaron las actividades consideradas gravadas) al tratarlas como rentas exentas en Colombia en cabeza de la matriz que las recibe y como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional para los socios o accionistas de la matriz, como se indica a continuación:

Tabla 4. Aplicación del artículo 49 del Estatuto Tributario

Ref	Concepto	Valor
	Utilidad obtenida en Colombia	79 200 000
	Dividendos realizados (subordinada CAN)	30 000 000
	<b>Total de utilidad comercial</b>	<b>109 200 000</b>
	Aplicación del artículo 49 del E. T.	
A	Renta líquida	120 000 000
B	Impuesto básico de renta (34 %)	40 800 000
<b>C = A - B</b>	<b>Subtotal</b>	<b>79 200 000</b>
D	Dividendos realizados (subordinada CAN)	30 000 000
<b>E = C + D</b>	<b>Utilidad máxima distribuible como no gravada</b>	<b>109 200 000</b>

*Fuente:* elaboración propia.

Cabe destacar que lo antes expuesto aplica tanto antes como después de la reforma tributaria del 2016. Dicho en otras palabras:

- (a) Antes de la entrada en vigor de la Ley 1819 del 2016, cuando no existía el impuesto a los dividendos y en Colombia se preveía en la norma interna un mecanismo para evitar la doble imposición económica (al tratar como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional –sin tributo adicional– los dividendos distribuidos de utilidades que habían estado sujetas a impuestos en cabeza de la sociedad que los distribuyera), era claro que el efecto de la distribución de dividendos provenientes de una subsidiaria ubicada en cualquiera de los países de la Comunidad Andina de Naciones era el que se presentó en el ejemplo.
- (b) Con la entrada en vigor de la Ley 1819, que creó un impuesto del 5 % a los dividendos (que, por aplicación de la fórmula del artículo 49, tendrían la calificación de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional –aunque, en principio, podría no ser tan claro que el resultado fuera evitar la doble imposición económica, porque no se expresó en la norma local–), y en armonía con lo establecido en el E. T. y el inciso 2 del artículo 11 de la Decisión n.º 578 (aplicable, puntualmente, a rentas por concepto de dividendos y participaciones), existirían argumentos para sustentar que el impuesto a los dividendos no aplica a la parte de los dividendos que provenga de un país miembro de la Comunidad Andina de Naciones. Así, los compromisos adquiridos por el Gobierno nacional seguirían cumpliéndose en relación con estas rentas.

Ahora bien, no parece ocurrir lo mismo con las utilidades que provienen del desarrollo de actividades a través de una sucursal en uno de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones. Estas rentas, que tienen una naturaleza similar a la de los dividendos (provienen de las actividades ejecutadas a través de un vehículo de inversión), al ser denominadas y reconocidas contablemente de forma diferente a los dividendos, se escapan del alcance del literal *a* del numeral 2.º del artículo 49 del E. T., por las razones que se exponen a continuación:

- (a) El numeral 2.º del artículo 49 del E. T. se refiere a los *dividendos o participaciones* de sociedades domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones.
- (b) De acuerdo con lo indicado en el artículo 28 del Código Civil colombiano, cuando el legislador haya definido alguna palabra para cierta materia, se le dará a esta su significado legal.
- (c) La noción de dividendos está definida en el artículo 30 del E. T., en los siguientes términos:
  - 1. Toda distribución de beneficios, en dinero o en especie, con cargo a patrimonio que se realice a los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares, excepto la disminución de capital y la prima en colocación de acciones.
  - 2. La transferencia de utilidades que corresponden a rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional obtenidas a través de los establecimientos permanentes o sucursales en Colombia de personas naturales no residentes o sociedades y entidades extranjeras, a favor de empresas vinculadas en el exterior.

- (d) En la medida en que la oficina principal no es, en estricto sentido legal, accionista, socio, comunero, asociado ni suscriptor de su sucursal, la utilidad que proviene de esta desborda el alcance del numeral 1.º del artículo 30 del E. T., antes transcrito. Igual situación ocurre en relación con el numeral 2.º del mismo artículo: las rentas que provienen de una sucursal incorporada en Ecuador, Perú o Bolivia no son de fuente nacional, sino extranjera, pues es en estos países donde la sucursal ejecuta sus operaciones.

En la práctica, la consecuencia de que las utilidades que se registran contablemente a nivel de una oficina principal en Colombia no puedan ser enmarcadas dentro de la noción de dividendos del numeral 2.º del artículo 49 del E. T., es que tales rentas no puedan ser calificadas como ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional.

De acuerdo con el marco legal y contable antes descrito (en el que la oficina principal y su sucursal son un mismo ente jurídico), la oficina principal de una sucursal incorporada en Perú, Bolivia o Ecuador debe tener en sus estados financieros individuales dos tipos de activos, pasivos, ingresos y costos: los que son propios de su operación en Colombia y los que se derivan de las actividades que desarrolla en las jurisdicciones extranjeras a través de su sucursal.

Esta situación implica que, al final del periodo, la oficina principal colombiana tendrá una utilidad neta distribuable conformada por dos tipos de rentas: unas gravables a la tarifa general del impuesto sobre la renta (las derivadas de la operación en Colombia) y otras exentas (por virtud de lo señalado en el inciso 1 del artículo 6.º de la Decisión n.º 578 del 2004). Lo anterior, trasladado al cálculo del artículo 49, conlleva el resultado descrito en la tabla 5.

Tabla 5. Aplicación del artículo 49 del Estatuto Tributario

Ref	Concepto	Valor
	Utilidad obtenida en Colombia	79 200 000
	Incorporación de la sucursal (subordinada CAN)	30 000 000
A	<b>Total de utilidad comercial</b>	<b>109 200 000</b>
	Aplicación del artículo 49 del E. T.	
B	Renta líquida	120 000 000
C	Impuesto básico de renta (34 %)	40 800 000
<b>D = B - C</b>	<b>Utilidad máxima distribuible como no gravada</b>	<b>79 200 000</b>
<b>A - D</b>	<b>Dividendo gravado al accionista</b>	<b>30 000 000</b>

*Fuente:* elaboración propia.

Como puede observarse, un análisis comparativo de las dos situaciones planteadas (inversión desde Colombia a través de una subordinada y a través de una sucursal ubicada en cualquiera de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones) denota la existencia de tratamientos diferenciales y regímenes de imposición disímiles sobre rentas de similar naturaleza, en función del vehículo de inversión que se decide incorporar. Parece como si no se considerara que, en el fondo, en ambos casos se trata de rentas y operaciones desarrolladas por una entidad colombiana, a las que les son aplicables las disposiciones de la Decisión n.º 578 del 2004, que

- (a) de forma general, desde las consideraciones iniciales, prevé como finalidad “eliminar la doble imposición a las actividades de las personas naturales y jurídicas, domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina”;
- (b) en lo que respecta a la interpretación y aplicación de sus disposiciones, señala que “se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario”.

## SOLUCIÓN

La solución al problema antes planteado debe obedecer a encontrar la forma y medios jurídicos para que el espíritu y esencia de la Decisión n.º 578 de la CAN (que se puede resumir como el marco normativo para la creación de un convenio multilateral para evitar la doble imposición a las actividades de las personas naturales y jurídicas, domiciliadas en los países miembros de la CAN, que actúan a nivel comunitario) se respete y se honre por parte de los países signatarios, con independencia de la modalidad de inversión que el contribuyente desee aplicar para su crecimiento y expansión.

Así las cosas, se exponen a continuación las siguientes alternativas:

### *Proyecto de ley*

De acuerdo con el caso planteado, es notorio que la solución a la problemática expuesta conlleva proponer una modificación de los artículos 30 y 49 del E. T., y a la adición de un nuevo artículo (246-2) al mismo estatuto. Esto implicaría radicar ante el Congreso de la República un proyecto de ley que pretenda solucionar la inequidad

tributaria originada en la actual disposición, la cual perjudica a los contribuyentes que, por una u otra razón, optaron por expandir sus negocios en algún país de la CAN creando una sucursal.

El proyecto de ley buscaría crear una equivalencia para que un tratamiento contable (incorporación de resultados o consolidación) no perjudique y cree la doble imposición que el mismo convenio de la Decisión n.º 578 busca eliminar y solucionar bajo el principio de fuente, no de residencia.

La Constitución Política prevé la forma en la que un proyecto de ley debe ser radicado y los trámites que, sobre el mismo, se deben dar. Por lo tanto, el proyecto a radicar debería honrar los trámites legislativos existentes en la Constitución, así como en las demás normas concordantes. El artículo 154 de la Constitución Política establece lo siguiente:

Artículo 154: Las leyes pueden tener origen en cualquiera de las Cámaras a propuesta de sus respectivos miembros, del Gobierno Nacional, de las entidades señaladas en el artículo 156, o por iniciativa popular en los casos previstos en la Constitución. *No obstante, solo podrán ser dictadas o reformadas por iniciativa del Gobierno las leyes a que se refieren los numerales 3, 7, 9, 11 y 22 y los literales a, b y e, del numeral 19 del artículo 150; las que ordenen participaciones en las rentas nacionales o transferencias de las mismas; las que autoricen aportes o suscripciones del Estado a empresas industriales o comerciales y las que decreten exenciones de impuestos, contribuciones o tasas nacionales.* Las Cámaras podrán introducir modificaciones a los proyectos presentados por el Gobierno. Los proyectos de ley relativos a los tributos iniciarán su trámite en la Cámara de Representantes y los que se refieran a relaciones internacionales, en el Senado<sup>14</sup>.

14 Cursivas fuera del texto original.

Como se observa en el texto destacado, el Gobierno nacional es el único que puede, por iniciativa propia, reformar leyes que incidan en las rentas nacionales, modificando los impuestos. De esta forma, se deberá iniciar el trámite legislativo para que, en el Congreso de la República, se cambien los artículos 30 y 49 del E. T., y se adicione un nuevo artículo para regular la materia.

En términos generales, el proceso legislativo deberá contener: (1) la adición, al literal *a* del numeral segundo del artículo 49 del E. T., de la referencia a las utilidades obtenidas por sociedades colombianas que tienen sucursales en países miembros de la CAN, y (2) adicionar el numeral tercero al artículo 30 del E. T., en el que se deberá indicar que se consideran dividendos las utilidades obtenidas por las sociedades y entidades nacionales, que sean contribuyentes del impuesto y que posean un establecimiento permanente o sucursal en algún país miembro de la CAN.

### ***Trámite prejudicial de la acción de incumplimiento ante el Tribunal Andino de Justicia***

Al tratarse el caso aquí analizado de una situación que implica una doble imposición sobre rentas provenientes del desarrollo de actividades en dos de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, sin duda una alternativa de solución debería ser acudir a los mecanismos que, en el interior de la Comunidad, se han dispuesto para solucionar cualquier diferencia que se presente entre lo indicado en una norma nacional y lo dispuesto en una norma propia del ordenamiento jurídico andino.

Es así como, una vez revisado lo dispuesto en el Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la CAN, se concluye que el mecanismo más idóneo para obtener un pronunciamiento de alguno de los órganos competentes es iniciar por agotar el trámite prejudicial de la acción de incumplimiento, por cuanto:

- (a) La acción de nulidad establecida en los artículos 17 y subsiguientes del Tratado solo aplica para las decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, la Comisión de la Comunidad Andina, las Resoluciones de la Secretaría General y los convenios a que se refiere el literal e del artículo 1.º, dictados o acordados con violación de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina.
- (b) La interpretación prejudicial prevista en los artículos 32 y siguientes del Tratado analizado solo puede ser solicitada por los jueces de cada uno de los países miembros de la CAN que conozcan de un proceso en el que deba aplicarse o se controvierta alguna de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la CAN.
- (c) El recurso por omisión o inactividad establecido en los artículos 37 y subsiguientes del Tratado únicamente resulta aplicable cuando el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores, la Comisión de la Comunidad Andina o la Secretaría General, no cumplan una actividad a la que estuvieran obligados expresamente por el ordenamiento jurídico de la CAN.

En efecto, la acción de incumplimiento, cuya primera etapa (la etapa prejudicial) se agota con la solicitud y pronunciamiento por parte de la Secretaría General de la CAN, podría ser una alternativa de solución de la problemática aquí planteada, porque:

- (a) El hecho de que Colombia grave las utilidades provenientes de cualquiera de los países miembros de la CAN al momento de su distribución a los socios o accionistas de la entidad colombiana (oficina principal de la sucursal incorporada o establecimiento

permanente que opera en el otro país miembro de la CAN) constituye un incumplimiento a su obligación, derivada de la Decisión n.º 578, de asegurar que no haya doble imposición sobre esta clase de rentas.

- (b) Con un pronunciamiento favorable por parte de la Secretaría General, no solo se agota la etapa prejudicial de la acción de incumplimiento, sino que se obtiene un documento de un órgano competente, que declara la existencia de un incumplimiento. Colombia debería proceder a realizar las acciones necesarias para evitar que ello siga ocurriendo, so pena de llevar el proceso ante el Tribunal de Justicia de la CAN.

Si continúa el incumplimiento, y tras ser agotada la fase prejudicial, se podrá acudir al Tribunal de Justicia de la CAN. En este caso, Colombia estaría obligada a adoptar las medidas necesarias para cesar el incumplimiento en un plazo no mayor de noventa días después de la notificación. En caso contrario, podrían generarse medidas más severas si no hay respuesta positiva y activa de Colombia.

## PROPUESTA DE IMPACTO O MEJORA

### PROYECTO DE LEY

Bogotá D. C., 30 de abril del 2018

Doctor

Secretario General

Cámara de Representantes

ESD

Respetado doctor:

Me permito poner a consideración de la honorable Cámara de Representantes el proyecto de ley por medio de la cual se modifican y adicionan los artículos 30 y 49 del Estatuto Tributario Colombiano, con su correspondiente exposición de motivos. Lo anterior de conformidad con lo establecido en el artículo 154 de la Constitución Política de Colombia y demás normas concordantes.

### **Exposición de motivos**

#### *Introducción*

El presente documento presenta el detalle de los análisis que se llevaron a cabo para decidir poner a consideración del honorable Congreso de la República este proyecto de ley, cuya finalidad es asegurar el cumplimiento, por parte de la República de Colombia, de los compromisos adquiridos en materia económica como consecuencia de la firma del Acuerdo de Cartagena.

Aquí se exponen los principales hechos y argumentos que podrían dar lugar a afirmar que hay un incumplimiento por parte de la República de Colombia de las disposiciones de la Decisión n.º 578 del 2004, específicamente en materia de la tributación aplicable cuando se desarrollan operaciones desde Colombia, a través de sucursales incorporadas en cualquiera de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones.

Se concluye, por las razones aquí plasmadas, que resulta evidente la necesidad de modificar la norma interna para evitar esta clase de interpretaciones y potenciales pronunciamientos por parte de la Secretaría General de la Comunidad Andina de Naciones y/o del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina de Naciones en este sentido.

*Contexto del proyecto de ley*

El 26 de mayo de 1969 se firmó entre Colombia, Perú, Ecuador, Bolivia y Venezuela<sup>15</sup> el Acuerdo de Cartagena, cuyos principales objetivos fueron:

- (a) Promover el desarrollo equilibrado y armónico de los Países Miembros en condiciones de equidad, mediante la integración y la cooperación económica y social; acelerar su crecimiento y la generación de ocupación; facilitar su participación en el proceso de integración regional, con miras a la formación gradual de un mercado común latinoamericano.
- (b) Propender a disminuir la vulnerabilidad externa y mejorar la posición de los Países Miembros en el contexto económico internacional; fortalecer la solidaridad subregional y reducir las diferencias de desarrollo existentes entre los Países Miembros<sup>16</sup>.

Para cumplir con tales objetivos, los países signatarios adquirieron una serie de compromisos que involucran, entre otros, el aseguramiento del cabal cumplimiento de las disposiciones del ordenamiento jurídico andino; es decir, de aquel sistema jurídico que está, en esencia, conformado por dos clases de normas que doctrinariamente se han denominado primarias y derivadas.

Las primeras se refieren, fundamentalmente, al Tratado Constitutivo del Acuerdo de Cartagena, sus protocolos modificatorios e instrumentos adicionales; y al Tratado de Creación del Tribunal de Justicia y su protocolo modificatorio de Cochabamba. Las segundas corresponden

15 Oficialmente, Venezuela dejó de ser parte de la Comunidad Andina de Naciones en el 2011.

16 CAN (1969): Acuerdo de Integración Subregional Andino (Acuerdo de Cartagena), art. 1.

a las decisiones del Consejo de Ministros de Relaciones Exteriores y de la Comisión de la Comunidad Andina, así como a las resoluciones de la Secretaría General y los convenios de complementación industrial.

La existencia de este ordenamiento jurídico, al que se le ha reconocido de forma reiterada su carácter de supranacional, implica para los diferentes órganos del estado, por un lado, que deben sujetarse a sus disposiciones en el momento de analizar transacciones que se ejecutan entre personas (naturales y/o jurídicas) residentes/domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones; por el otro, que deben tomar las medidas necesarias para que lo allí previsto se cumpla y para evitar realizar actuaciones que vayan en contravía del ordenamiento o que imposibiliten su aplicación.

#### *Conveniencia del proyecto de ley*

En términos de lo establecido en el Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina de Naciones, en el evento de que cualquiera de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones desarrolle actividades que vayan en contravía tanto de sus obligaciones de hacer como de las de no hacer, resultará pertinente iniciar y/o ejecutar cualquiera de los mecanismos y actuaciones allí previstos para exigir a los países el aseguramiento del cabal cumplimiento de los compromisos adquiridos. Lo anterior se suma al hecho de que, en general, en materia de aplicación de los tratados, en Colombia aplica el principio de *pacta sunt servanda*<sup>17</sup>, establecido en el artículo 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, suscrito en 1969.

17 Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.

Así las cosas, este proyecto de ley se presenta como un mecanismo preventivo, cuya finalidad es evitar la exposición de la República de Colombia a procesos, así como evadir la asignación innecesaria de recursos físicos y económicos para dar respuesta a cualquier procedimiento administrativo o judicial que se podría iniciar en su contra, de oficio o a solicitud de parte, por considerar (con lo que se plantea en el siguiente capítulo) que la República de Colombia está incumpliendo con su obligación de hacer, al no establecer mecanismos eficientes para evitar la doble imposición en las inversiones realizadas por sociedades nacionales a través de sucursales ubicadas en cualquiera de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones.

### *Necesidad*

En virtud de lo establecido en el artículo 30 del Estatuto Tributario,

[...] se entiende por dividendos o participaciones en utilidades:

1. Toda distribución de beneficios, en dinero o en especie, con cargo a patrimonio que se realice a los socios, accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares, excepto la disminución de capital y la prima en colocación de acciones.
2. La transferencia de utilidades que corresponden a rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional obtenidas a través de los establecimientos permanentes o sucursales en Colombia de personas naturales no residentes o sociedades y entidades extranjeras, a favor de empresas vinculadas en el exterior.

La norma antes transcrita no incorpora, dentro de la noción de dividendos, las utilidades que se reconocen por personas jurídicas nacionales colombianas, en aplicación

de las Normas Internacionales de Información Financiera y de realización del artículo 28 del Estatuto Tributario, por el desarrollo de actividades a través de sucursales o establecimientos permanentes ubicados en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, sin que haya un flujo efectivo de recursos hacia el país.

Con ello, cuando una persona jurídica nacional colombiana reconozca una utilidad en las condiciones generadas por efecto de la aplicación de las disposiciones antes citadas, dicha utilidad será una renta líquida ordinaria que, en aplicación de lo señalado en el artículo 6.º de la Decisión n.º 578 del 2004, tendrá la calidad de renta exenta. Lo mismo ocurrirá en relación con los dividendos que se reciban si la operación en el país miembro de la Comunidad Andina de Naciones se ejecuta a través de una sociedad subordinada.

Ahora bien, una vez incorporadas las utilidades como parte de los resultados de la sociedad nacional, dada su calidad de rentas exentas (según el artículo 49 del Estatuto Tributario), serán distribuidas como gravadas a los socios o accionistas. Sin embargo, si lo que se reconociera, a nivel de la sociedad colombiana, fueran dividendos de una subordinada ubicada en cualquiera de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, sería claro que las rentas en cuestión tendrían (en el momento de su distribución) la misma naturaleza de exentas que tuvieron al ser recibidas por la sociedad nacional.

En efecto, al respecto señala la norma:

Quando se trate de utilidades obtenidas a partir del 1.º de enero de 2013, para efectos de determinar el beneficio de que trata el artículo anterior, la sociedad que obtiene las utilidades susceptibles de ser distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, utilizará el siguiente procedimiento:

1. Tomará la Renta Líquida Gravable más las Ganancias Ocasionales Gravables del respectivo año y le restará el resultado de tomar el Básico de Renta y el Impuesto de Ganancias Ocasionales liquidado por el mismo año gravable, menos el monto de los descuentos tributarios por impuestos pagados en el exterior correspondientes a dividendos y participaciones a los que se refieren los literales a), b) y c) del inciso segundo del artículo 254 de este Estatuto.
2. Al resultado así obtenido se le adicionará el valor percibido durante el respectivo año gravable por concepto de:
  - (a) Dividendos o participaciones de otras sociedades nacionales y de sociedades domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, que tengan el carácter no gravado; y
  - (b) Beneficios o tratamientos especiales que, por expresa disposición legal, deban comunicarse a los socios, accionistas, asociados, suscriptores, o similares.
3. El valor obtenido de acuerdo con lo dispuesto en el numeral anterior constituye la utilidad máxima susceptible de ser distribuida a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional.

Como se observa en los siguientes ejemplos, lo anterior implica:

- (a) Una distinción injustificada entre la consecuencia económica de invertir en un país miembro de la Comunidad Andina de Naciones a través de una subsidiaria, frente a hacerlo a través de una sucursal, como si la norma tributaria definiera el modelo de negocio que ejecuta un inversionista. Esta situación es cada vez más cuestionada en materia de derecho tributario internacional.

(b) Una doble tributación (en el país de operación de la sucursal y en Colombia) sobre la renta derivada de la ejecución de actividades en dos países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, a través de una sucursal, en contravía de las disposiciones de la Decisión n.º 578 del 2004<sup>18</sup>.

Tabla 6. Aplicación del artículo 49 del Estatuto Tributario

<b>Inversión a través de una subordinada</b>		
<b>Ref.</b>	<b>Concepto</b>	<b>Valor</b>
	Utilidad obtenida en Colombia	79 200 000
	Dividendos realizados (subordinada CAN)	30 000 000
	<b>Total de utilidad comercial</b>	<b>109 200 000</b>
	Aplicación del artículo 49 del E. T.	
A	Renta líquida	120 000 000
B	Impuesto básico de renta (34 %)	40 800 000
<b>C = A - B</b>	<b>Subtotal 1</b>	<b>79 200 000</b>
D	Dividendos realizados (subordinada CAN)	30 000 000
<b>E = C + D</b>	<b>Utilidad máxima distribuible como no gravada</b>	<b>109 200 000</b>

*Fuente:* elaboración propia.

18 De acuerdo con lo indicado en el documento CAN, Decisión n.º 578 (2004): Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, art., "las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren, solo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora". Por su parte, el art. 20 de la misma norma prevé que "La interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario".

Tabla 7. Aplicación del artículo 49 del Estatuto Tributario

<b>Inversión a través de una subordinada</b>		
<b>Ref.</b>	<b>Concepto</b>	<b>Valor</b>
	Utilidad obtenida en Colombia	79 200 000
	Incorporación de la sucursal (subordinada CAN)	30 000 000
<b>A</b>	<b>Total de utilidad comercial</b>	<b>109 200 000</b>
	Aplicación del artículo 49 del E. T.	
<b>B</b>	Renta líquida	120 000 000
<b>C</b>	Impuesto básico de renta (34 %)	40 800 000
<b>D = B - C</b>	<b>Utilidad máxima distribuible como no gravada</b>	<b>79 200 000</b>
<b>A - D</b>	<b>Dividendo gravado al accionista</b>	<b>30 000 000</b>

*Fuente:* elaboración propia.

Así, si internacionalmente se está migrando de forma progresiva, pero acelerada, a modelos económico-tributarios que desincentivan la intención de los inversionistas de tomar decisiones de negocio (únicamente, o principalmente, motivadas por los temas tributarios asociados), vale la pena preguntar: ¿por qué seguir permitiendo en Colombia un modelo de esta clase?

Por otra parte, si la Decisión n.º 578 del 2004 es clara al proscribir la doble imposición y al indicar que las operaciones que se desarrollen entre entidades ubicadas en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones solo pueden ser gravadas (asignando potestad tributaria exclusiva) en el país donde tengan su fuente productora, ¿por qué mantener en Colombia un esquema que vaya en

contravía de esta disposición, exponiéndose a ser objeto de un proceso ante los órganos administrativos o jurisdiccionales de la Comunidad Andina de Naciones?

Para evitar lo antes planteado, se propone modificar:

- (a) El artículo 30 del Estatuto Tributario, para incorporar, como parte de la noción de dividendos, las utilidades reconocidas a nivel de una sociedad nacional (en virtud de la aplicación de los marcos contables actualmente vigentes en Colombia –Normas Internacionales de Información Financiera–), sin que haya un giro efectivo de recursos hacia Colombia. El objetivo de esto es que sea clara la aplicabilidad de lo señalado en el literal *a* del numeral 2.º del artículo 49 del mismo estatuto.
- (b) El artículo 49 del Estatuto Tributario, para incluir, como parte del literal *a* del numeral 2.º, las utilidades provenientes del desarrollo de actividades a través de sucursales o establecimientos permanentes ubicados en cualquiera de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones. El objetivo es que estas sean adicionadas al cálculo de los dividendos que tendrán la calidad de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional.

Adicionalmente, de cara a asegurar el cumplimiento de los compromisos derivados de la Decisión n.º 578 del 2004, se propone adicionar el artículo 246-2 del Estatuto Tributario para indicar que a los dividendos y utilidades originadas en la ejecución de actividades a través de subordinadas, sucursales, establecimientos permanentes o cualquier vehículo de similar naturaleza a los anteriores, no les será aplicable la tarifa especial del impuesto

sobre la renta de que tratan los artículos 242 y 245 del Estatuto Tributario y que, por ende, serán distribuidos sin gravamen alguno.

## PROYECTO DE LEY

### “Por el cual se modifican algunas Disposiciones del Estatuto Tributario”

El Congreso de la República de Colombia decreta:

**Artículo 1.º:** Adiciónese el numeral 3.º al artículo 30 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

3. Las utilidades reconocidas de conformidad con las normas de realización del artículo 28 de este estatuto, por sociedades y entidades nacionales, que correspondan a rentas y ganancias ocasionales de fuente extranjera obtenidas a través de establecimientos permanentes o sucursales.

**Artículo 2.º:** Modifíquese el literal *a* del numeral 2.º del artículo 49 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

a. Dividendos o participaciones de otras sociedades nacionales y de sociedades domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones y las utilidades derivadas de establecimientos permanentes o sucursales ubicados en cualquiera de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones.

**Artículo 3.º:** Adiciónese el artículo 246-2 al Estatuto Tributario, el cual quedará así:

*Artículo 246-2: Tributación sobre dividendos, participaciones y utilidades provenientes de la Comunidad Andina de Naciones.* No estarán sujetos a la tarifa especial del impuesto sobre la renta de que tratan los artículos 242 y 245 de este estatuto, los dividendos, participaciones y utilidades provenientes del desarrollo de actividades en cualquiera de los países miembro de la Comunidad Andina de Naciones a través de filiales, subsidiarias, subordinadas, sucursales, establecimientos permanentes y vehículos de inversión de similar naturaleza a todos los anteriores.

De los Honorables Congresistas,

***Trámite prejudicial de la acción de incumplimiento ante el Tribunal Andino de Justicia***

Bogotá, abril 29 del 2018

Señores  
Secretaría General  
Comunidad Andina de Naciones  
Bogotá D. C.

**Referencia:** Fase Prejudicial de Acción de Incumplimiento – Reclamo de incumplimiento contra la República de Colombia

Respetados señores:

Eduardo Camacho y Valentina Jaramillo, identificados como aparece al pie de nuestras firmas, en calidad de representantes legales de la sociedad Consultores de Talento Humano S. A. S. como consta en el certificado de existencia y representación legal de fecha reciente

(Anexo I), en ejercicio del derecho de reclamo de incumplimiento previsto en el artículo 25 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia (en adelante TCTJ), presentamos la siguiente solicitud para que se declare y ordene a la República de Colombia cesar el incumplimiento de los compromisos derivados de la Decisión n.º 578 del 2004, la cual hace parte integral del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina de Naciones.

### **Procedencia de la solicitud y competencia de la Secretaría General de la Comunidad Andina de Naciones**

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25 del TCTJ,

[...] las personas naturales o jurídicas afectadas en sus derechos por el incumplimiento de un País Miembro, podrán acudir a la Secretaría General y al Tribunal, con sujeción al procedimiento previsto en el artículo 24

Por su parte, señala el artículo 24 del mismo cuerpo normativo que

Cuando un País Miembro considere que otro País Miembro ha incurrido en incumplimiento de obligaciones emanadas de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, elevará el caso a la Secretaría General con los antecedentes respectivos, para que esta realice las gestiones conducentes a subsanar el incumplimiento, dentro del plazo a que se refiere el primer párrafo del artículo anterior. Recibida la respuesta o vencido el plazo sin que se hubieren obtenido resultados positivos, la Secretaría General, de conformidad con su reglamento y dentro de los quince días siguientes, emitirá un dictamen sobre el

estado de cumplimiento de tales obligaciones, el cual deberá ser motivado.

En consecuencia, tanto la procedencia de esta solicitud como medida prejudicial (procedimiento administrativo previo) de una acción de incumplimiento ante el Tribunal de Justicia, como la competencia de la Secretaría General de la Comunidad Andina de Naciones para atenderla, se fundamentan en lo establecido por las normas antes transcritas. Adicionalmente, la procedencia de esta solicitud se deriva del hecho de que, a la fecha de su presentación, no se ha acudido ante ningún ente jurisdiccional en Colombia por la causa que en los apartes siguientes se plantea y describe en detalle.

### **Descripción de las medidas de la República de Colombia que constituyen incumplimiento**

En aplicación de lo establecido en el artículo 49 del Estatuto Tributario Nacional, las rentas provenientes del desarrollo de operaciones a través de una sucursal incorporada en cualquiera de los demás países miembros de la Comunidad Andina de Naciones resultarán sujetas a impuestos en Colombia al momento de su distribución a los socios o accionistas. Tal como está actualmente redactada la norma local, al momento del cálculo de los dividendos que tendrán la naturaleza de no constitutivos de renta ni ganancia ocasional para los socios o accionistas de la sociedad colombiana, solo es posible considerar como tales los “dividendos y participaciones de sociedades domiciliadas en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones”; y no, de forma general, las rentas provenientes del desarrollo de operaciones en uno de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones.

## **Normas de la Comunidad Andina de Naciones que se incumplen**

La actuación de la República de Colombia de no incluir en el artículo 49, de forma general, las rentas provenientes de las operaciones realizadas en los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, constituye un incumplimiento de los siguientes artículos de la Decisión n.º 578, por medio de la cual se establece el régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.

### **(1) Artículo 3.º: Jurisdicción Tributaria**

Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que estas obtuvieren solo serán gravables en el País Miembro en el que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta Decisión.

Por tanto, los demás Países Miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyan potestad de gravar las referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio.

### **(2) Artículo 6.º: Beneficios de las empresas**

Los beneficios resultantes de las actividades empresariales solo serán gravables por el País Miembro donde estas se hubieren efectuado.

### **(3) Artículo 20.º: Interpretación y aplicación**

La interpretación y aplicación de lo dispuesto en esta Decisión se hará siempre de tal manera que se tenga

en cuenta que su propósito fundamental es el de evitar doble tributación de unas mismas rentas o patrimonios a nivel comunitario.

No serán válidas aquellas interpretaciones o aplicaciones que permitan como resultado la evasión fiscal correspondiente a rentas o patrimonios sujetos a impuestos de acuerdo con la legislación de los Países Miembros.

### **Motivo del incumplimiento**

En primer lugar, es importante tener en cuenta que la República de Colombia, como país miembro de la Comunidad Andina de Naciones y signatario del Acuerdo de Cartagena ("Acuerdo de Integración Subregional Andino"), adquirió una serie de compromisos, entre los que se encuentra aquel descrito en el artículo 4.º del Tratado Modificatorio del Tribunal Andino de Justicia, según el cual:

Los Países Miembros están obligados a adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina.

Se comprometen, asimismo, a no adoptar ni emplear medida alguna que sea contraria a dichas normas o que de algún modo obstaculice su aplicación.

Como puede observarse, particularmente en lo que se refiere a la sujeción al ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina, se adquirió un doble compromiso: una obligación de hacer, referida a adoptar medidas para asegurar que las normas de dicho ordenamiento se cumplan; y una de no hacer, relacionada con evitar adoptar o emplear medidas que impliquen que no sea posible o sea de difícil aplicación el mencionado conjunto normativo.

Ahora bien, en términos de lo indicado en la Decisión n.º 472 de 1996, hacen parte del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina:

- (1) El Acuerdo de Cartagena, sus protocolos e instrumentos adicionales;
- (2) El Tratado y sus protocolos modificatorios;
- (3) Las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y la Comisión de la Comunidad Andina;
- (4) Las resoluciones de la Secretaría General de la Comunidad Andina; y
- (5) Los convenios de complementación industrial y otros que adopten los países miembros entre sí y en el marco del proceso de la integración subregional andina.

Así entonces, es claro que la Decisión n.º 578 del 2004, como norma emanada de la Comisión de la Comunidad Andina, hace parte del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina. Con ello, es igualmente evidente que, respecto de su contenido, la república de Colombia tiene los dos tipos de obligaciones antes enunciadas (una de hacer y otra de no hacer).

En el caso planteado, se observa un *incumplimiento a la obligación de hacer* (obligación de adoptar medidas necesarias para asegurar la cabal aplicación de las normas comunitarias), al no haber incluido en la definición nacional de los dividendos (artículo 30 del Estatuto Tributario), ni en del cálculo del artículo 49 del Estatuto Tributario, las rentas provenientes del desarrollo de una actividad empresarial en uno de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones a través de una sucursal, como se indica a continuación:

- (1) Hasta antes de la entrada en vigor de la Ley 1819 del 2016, las distribuciones de dividendos a personas naturales colombianas por parte de sociedades nacionales no estaban sujetas a impuestos. Esto sucedía en la medida en que los dividendos se distribuyeran a partir de utilidades que hubieran pagado impuestos en cabeza de la sociedad que los distribuía y/o provinieran de dividendos distribuidos por una subsidiaria ubicada en cualquiera de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones.
- (2) A partir de la entrada en vigor de la Ley 1819 del 2016, las distribuciones de dividendos que se realicen de sociedades nacionales a personas naturales residentes fiscales colombianos están sujetas al impuesto sobre la renta con la tarifa especial de dividendos establecida en la norma local. Sin embargo, vía interpretación de lo dispuesto en el artículo 11 de la Decisión n.º 578 de la Comunidad Andina de Naciones, este impuesto no es aplicable a la parte que se derive de dividendos o participaciones recibidos por la sociedad nacional que los distribuye a partir de una sociedad ubicada en cualquiera de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones.
- (3) Aun con la entrada en vigor de la Ley 1819 del 2016, el régimen descrito en el numeral 1.º sigue siendo aplicable para las distribuciones de dividendos originados en utilidades de los años 2016 y anteriores.
- (4) La norma local (artículo 49 del Estatuto Tributario) se refiere a la no tributación a nivel de la sociedad (y como efecto consecuente en cabeza de los accionistas) de los dividendos recibidos de una subsidiaria. Con esto, se deja por fuera del análisis las utilidades que, por efecto de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, quedan incorporadas contablemente en la oficina principal de una sucursal de

sociedad extranjera ubicada en uno de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones.

Por su parte, la definición de dividendos del artículo 30 del Estatuto Tributario, solo se refiere, por un lado, a la distribución de beneficios con cargo a patrimonio a favor de socios o accionistas; y, por el otro, a la transferencia de utilidades que corresponden a rentas y ganancias ocasionales de fuente nacional, obtenidas a través de establecimientos permanentes o sucursales en Colombia.

- (5) Con lo expuesto hasta el momento, cuando una sociedad nacional como Consultores de Talento Humano S. A. S. tiene una sucursal en un país como Ecuador:
  - (a) Las rentas (ingresos, costos y gastos) de la sucursal, incorporadas contablemente en la sociedad colombiana, pagan impuesto en Ecuador y no están gravadas en Colombia, por ser consideradas exentas en nuestro país (en aplicación de los artículos 3.º y 6.º de la Decisión n.º 578 del 2004).
  - (b) La consecuencia de esta situación es que, por el defecto de la norma local, la distribución de esas mismas rentas a nosotros, como socios de Consultores de Talento Humano S. A. S., cause impuestos, generándose así una doble tributación sobre la misma renta. Ello se evidencia en la medida en que se trata, sin duda, de la distribución de los mismos rendimientos que pagaron impuestos en cabeza de la sucursal en Ecuador.
- (6) En la práctica, el efecto de aplicar el marco normativo descrito implica la existencia de una mayor tributación en Colombia, a nivel de los socios o accionistas de una sociedad colombiana. Las consecuencias varían en función del vehículo de inversión que se decida incorporar en cualquiera de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones:

## (a) Situación si se incorpora una subordinada

Tabla 8. Aplicación del artículo 49 del Estatuto Tributario

Ref	Concepto	Valor
	Utilidad obtenida en Colombia	79 200 000
	Dividendos realizados (subordinada CAN)	30 000 000
	<b>Total de utilidad comercial</b>	<b>109 200 000</b>
	Aplicación del artículo 49 del E. T.	
A	Renta líquida	120 000 000
B	Impuesto básico de renta (34 %)	40.800 000
<b>C = A - B</b>	<b>Subtotal 1</b>	<b>79 200 000</b>
D	Dividendos realizados (subordinada CAN)	30.000 000
<b>E = C + D</b>	<b>Utilidad máxima distribuible como no gravada</b>	<b>109 200 000</b>

Fuente: elaboración propia.

## (b) Situación si se incorpora una sucursal

Tabla 9. Aplicación del artículo 49 del Estatuto Tributario

Ref	Concepto	Valor
	Utilidad obtenida en Colombia	79 200 000
	Incorporación de la sucursal (subordinada CAN)	30 000 000
A	<b>Total de utilidad comercial</b>	<b>109 200 000</b>
	Aplicación del artículo 49 del E. T.	
B	Renta líquida	120 000 000
C	Impuesto básico de renta (34 %)	40 800 000
<b>D = B - C</b>	<b>Utilidad máxima distribuible como no gravada</b>	<b>79 200 000</b>
<b>A - D</b>	<b>Dividendo gravado al accionista</b>	<b>30 000 000</b>

Fuente: elaboración propia.

Específicamente, el incumplimiento de la República de Colombia frente a las obligaciones emanadas de la Decisión n.º 578 del 2004 se da porque (al no incluir las rentas provenientes de una sucursal que opera en uno de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones dentro de la definición de dividendos del artículo 30 del Estatuto Tributario, ni como parte del cálculo del artículo 49 del mismo cuerpo normativo) tales rentas resultan sujetas a imposición tanto en el país miembro de la Comunidad Andina de Naciones (con el impuesto sobre la renta pagado por la sucursal) como en Colombia. Así, se genera una doble tributación, proscrita expresamente en varios de los apartes normativos de la Decisión n.º 578, citados en el acápite III de la presente solicitud.

### **Petición derivada del reclamo**

Por las razones expuestas, respetuosamente solicitamos se declare el incumplimiento de la República de Colombia y se ordene llevar a cabo las medidas necesarias para aclarar la inclusión, dentro de la noción de dividendos de la norma local (y, por ende, como parte del cálculo del artículo 49), de las rentas provenientes del desarrollo de operaciones a través de sucursales de sociedades colombianas ubicadas en uno de los países miembros de la Comunidad Andina de Naciones.

### **Notificaciones**

Recibiremos las notificaciones en la Calle 95 n.º 11-42 de Bogotá, Colombia; en el correo electrónico [consultores-detalentohumano@gmail.com](mailto:consultores-detalentohumano@gmail.com) y en el teléfono 4357823. Cordialmente,

Eduardo Camacho C. C. 19 673 923

Valentina Jaramillo C. C. 41 873 074

## BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez, Eric Tremolada. *El derecho andino en Colombia*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2006.
- Castro Arango, José Manuel. *El concepto de los dividendos en los convenios de doble imposición*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2006.
- Castro Arango, José Manuel. “El establecimiento permanente. Primiicias y problemáticas en Colombia”. *Revista de Derecho Fiscal*, n.º 4 (2011): 195-226.
- Duque Romero, Lina. “Métodos para eliminar la doble imposición internacional en Colombia”. *Revista de Derecho Fiscal*, n.º 5 (2011): 181-206.
- Fuster Gómez, Mercedes. *La doble imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de empresas españolas*. Madrid: Marcial Pons, 2001.
- García Novoa, César. *Estudios de derecho internacional tributario. Los convenios de doble imposición*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2006.
- Lang, Michael. *Introducción al derecho de los convenios para evitar la doble imposición*. Bogotá: Editorial Temis - IBDF, 2014.
- Lang, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Convention*. Amsterdam: IBDF, 2013.
- Montaño Galarza, César. *Derecho tributario internacional. El establecimiento permanente*. Bogotá: Editorial Temis S. A., 2004.
- Sáenz de Olazagoitia Díaz de Cerio, Javier. *La tributación consolidada de los grupos de sociedades. Régimen vigente y un modelo para su reforma*. Navarra: Aranzadi Editorial, 2002.
- Thuronyi, Victor, Kjim Brooks y Borbala Kolozs. *Comparative Tax Law*. The Netherlands: Kluwer Law International, 2016.

## ***Jurisprudencia y otras fuentes***

- CAN (1969): Acuerdo de Integración Subregional Andino (Acuerdo de Cartagena).
- CAN (1996). Tratado de creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena.
- CAN (1996). Tratado Modificatorio del Tribunal Andino de Justicia.
- CAN, Decisión n.º 472 (1996): Codificación del tratado de creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.
- CAN, Decisión n.º 578 (2004): Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.
- CAN, Decisión n.º 600 (2004): Armonización de los impuestos tipo selectivo al consumo.
- CAN, Decisión n.º 624 (1989): Creación del Comité Andino de Autoridades Reguladoras del Mercado de Valores.
- CAN, Proceso 37-ip-2011 (2011): Interpretación prejudicial de los artículos 3.º y 14 de la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina solicitada por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal n.º 1 de Quito de la República del Ecuador; e interpretación prejudicial de oficio del artículo 1.º de la misma Decisión.
- CAN, Proceso 190-ip-2006 (2006): Interpretación prejudicial del artículo 7.º de la Decisión 40 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena formulada por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal n.º 1 de la ciudad de Quito, República del Ecuador. Interpretación, de oficio, del artículo 6.º (y anexos) de la misma Decisión.
- Constitución Nacional (C. N.).
- Estatuto Tributario (E. T.).
- L. 1607/2012.
- OAE (1969): Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, 23 de mayo de 1969.
- Ofi. n.º 028589/20 de octubre del 2017, DIAN.



# **ENTIDADES CONTROLADAS DEL EXTERIOR (ECE) COMO VEHÍCULO DE PLANEACIÓN SUCESORAL Y PROTECCIÓN PATRIMONIAL**

¿Qué dificultades presentan  
para ser titulares de inversiones  
en Colombia y el exterior?\*

Iván Felipe Aguirre García

\* Para citar este capítulo: <http://dx.doi.org/10.15425/2017.231>

La constitución de diferentes tipos de entidades jurídicas en el exterior, como parte de una estructura de protección patrimonial, ha sido una práctica frecuente de los residentes colombianos. Ellos han buscado la diversificación de sus inversiones, oportunidades de negocio o, simplemente, el acceso a jurisdicciones con tratados de protección de inversiones suscritos con Colombia, con el ánimo de perseguir una mayor seguridad jurídica, y una estabilidad económica y política mejor que la nuestra.

Cuando una entidad del exterior actúa como *holding* de empresas colombianas (con lo cual percibe principalmente una renta pasiva derivada de los dividendos) y, a su vez, el controlante es un residente colombiano, se activa el régimen de Entidades Controladas del Exterior (ECE), que obliga a esta persona a tributar directamente sobre los ingresos de la entidad del exterior. ¿Qué consecuencias tiene dicho tratamiento y cómo se puede hacer competitiva una multinacional de origen colombiano?

## PALABRAS CLAVE

Entidades Controladas del Exterior (ECE), protección patrimonial, planeación sucesoral, *estate planning*, *trusts*, renta pasiva, declaración de activos en el exterior, Ley 1819 del 2016.

## GLOSARIO

**Entidades Controladas del Exterior:** Sociedades, patrimonios autónomos, *trusts*, fondos de inversión colectiva, fundaciones de interés privado u otras entidades (con o sin personalidad jurídica) que han sido constituidas, se encuentran en funcionamiento o domiciliadas en el exterior, y que son controladas por uno o más residentes fiscales colombianos. Si el residente fiscal colombiano tiene, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 10 % en el capital de la entidad controlada del exterior, deberá declarar los ingresos, costos y gastos, según el régimen de las ECE. Si la entidad ha sido constituida, domiciliada o puesta en operación en una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición; o se encuentra sometida a un régimen tributario preferencial, se presumirá el control por parte del residente fiscal colombiano independientemente de su participación en la entidad.

**Renta pasiva:** Ingresos tales como dividendos, arrendamiento de bienes inmuebles y utilidades provenientes de vehículos de inversión, así como de la explotación de activos intangibles (marcas, patentes, *software* y propiedad intelectual, entre otros).

## INTRODUCCIÓN

En 1977, siendo muy joven, el señor Carlos Rodríguez incursionó en la venta de textiles. A medida que su negocio fue prosperando, se enfocó en la confección y comercialización de trajes para hombres. Tras veinte años, debido a su impresionante éxito, su patrimonio en Colombia había aumentado significativamente y era reconocido como un empresario próspero.

El señor Rodríguez decidió que, dada la difícil situación que atravesaba Colombia alrededor de 1997 (y teniendo en cuenta las constantes amenazas que recibía), era apropiado diversificar su negocio e incursionar en otros países. Constituyó empresas fuera de Colombia para atender interesantes mercados potenciales en Panamá y Venezuela.

Una buena porción de los dividendos gravados que recibía el señor Rodríguez, como principal accionista de la empresa colombiana, los destinó a capitalizar sus empresas en los países recién mencionados. Su inversión inicial fue de USD 100 000 para cada una de estas nuevas empresas.

Durante 1998 y el 2003, esa estrategia de diversificación fue muy exitosa: mientras el mercado colombiano estuvo deprimido (como consecuencia de la crisis hipotecaria y el fallido proceso de paz durante la presidencia de Andrés Pastrana), el mercado centroamericano atendido por la empresa panameña generó importantes utilidades; lo mismo ocurrió con la empresa venezolana, que obtuvo un importante contrato para suplir de uniformes a las fuerzas militares de la hermana nación.

En el 2007, para la celebración de los 30 años en su negocio, el señor Rodríguez consideró que el próximo paso era incursionar en el mercado de los Estados Unidos. Para esto, constituyó una *Limited Liability Company* (LLC) en el estado de Delaware, tras recibir asesoría jurídica por parte de una reconocida firma de abogados de dicho país. Ellos le

aseguraron que, debido a su robusta legislación y jurisprudencia, el estado de Delaware era una de las jurisdicciones predilectas para iniciar negocios en los Estados Unidos. No en vano, más de la mitad de las empresas que cotizan sus acciones en la bolsa de Nueva York han sido incorporadas bajo dicha legislación y tienen allí su domicilio legal.

El momento por el que atravesaban las empresas del señor Rodríguez no podía ser mejor. El revés que sufrió la industria nacional en el cambio de milenio ya era cosa del pasado y su querida empresa colombiana volvía a estar en “números negros”. Las empresas panameña y venezolana estaban en capacidad de aportar USD 10 000 000 al nuevo emprendimiento en los Estados Unidos, fruto del ahorro de utilidades no repartidas durante 10 años (entre 1997 y el 2007).

El 15 de septiembre del 2008, cuando Lehman Brothers se declaró en bancarrota y se desató la más terrible crisis financiera global de la historia reciente, el señor Rodríguez tuvo un *reality check* y recordó que, por bien que estuvieran las cosas, eran susceptibles de deterioro. De la forma más jocosa, se refería a la crisis *subprime* y la comparaba con la crisis hipotecaria de la banca colombiana que había sucedido una década antes. Milagrosamente, lo aprendido en dicha crisis y las medidas que tomaron los bancos colombianos evitaron que un riesgo de contagio afectara significativamente la economía nacional. Mientras el mundo lloraba, se despedazaba toda la industria financiera y el pánico invadía al primer mundo, Colombia parecía como el nuevo paraíso próspero con el mejor ambiente para hacer negocios.

Sin embargo, todo lo bueno tiene un final. En el 2010, se deterioró sustancialmente el negocio para la empresa venezolana, por cuanto fue expropiada la planta de confección ubicada en Caracas para la construcción de un proyecto de vivienda (denominado *misión vivienda*) del gobierno de Hugo Chávez. Hoy en día, todavía cursa una demanda ante el Tribunal Superior de Venezuela, en la que se

reclama el pago del valor estimado por el gobierno venezolano como compensación por la expropiación del mencionado inmueble.

Como consecuencia de la desmesurada inflación que ha sufrido Venezuela en los últimos años, la pretensión inicial reclamada ante el sistema judicial por un monto de Bs 8 600 000, equivalentes a USD 2 000 000, dada la tasa de cambio del momento (Bs 4,30/USD), en el 2018 equivalía tan solo a USD 12, con la casi inverosímil tasa de cambio de Bs 700 000/USD.

En el 2011, el señor Rodríguez consideró que, luego de más de 30 años en la industria, era el momento de retirarse y poder disfrutar de una vida más calmada. Cedió la dirección del grupo a su hija mayor, Amalia Rodríguez, y escindió su empresa colombiana en: (1) una empresa operativa destinada a continuar el negocio de confección y comercialización de ropa; y (2) una empresa inmobiliaria destinada a generar una renta pasiva, producto del arrendamiento de los locales que la empresa adquirió en Colombia a lo largo de los años.

Asesorado por los mejores abogados, el señor Rodríguez constituyó un *trust* en los Estados Unidos como un vehículo de *estate planning*, o planeación sucesoral. Al fin y al cabo, por lo último que un padre quiere ser recordado por sus hijos es por dejarles un problema. El propósito del señor Rodríguez se resume en dejar en cabeza de una estructura una buena parte de su patrimonio, determinar unas reglas para su administración y garantizar que su legado no se esfume o, por lo menos, que no sea tan fácil de acabar por parte de sus hijos, como él mismo dice a manera de chiste.

Así las cosas, aportó al *trust* las acciones de la próspera empresa operativa colombiana, y de las empresas panameña y venezolana, así como la participación de la LLC de Delaware, que, a su vez, era dueña de un par de locales comerciales en Florida. En resumen, a partir del 2012,

el señor Rodríguez cuenta con: (1) las acciones de una empresa colombiana, cuyo ingreso proviene del arrendamiento de unos bienes inmuebles en Colombia; y (2) un *trust* en los Estados Unidos que tiene la potencialidad de recibir utilidades de otras personas jurídicas ubicadas en Colombia, Panamá, Venezuela y Estados Unidos.

Aferrado a una profunda cultura del ahorro, el señor Rodríguez no ha reclamado para sí ningún beneficio del *trust*. Todos los ingresos percibidos por este se han destinado a una cuenta de inversiones. Allí se ha conformado un portafolio con diferentes instrumentos financieros, tales como bonos, acciones, *ETF*, *REIT*, fondos mutuos, entre otros.

Por el simple paso del tiempo, en asocio con el interés compuesto, dicha cuenta de inversiones también ha tenido un crecimiento en valoración muy importante entre el 2012 y el 2017. Sin embargo, este panorama, que se veía como un mecanismo de protección patrimonial, ahora enfrenta un gran reto con el Régimen de Entidades Controladas del Exterior (ECE), creado por la Ley 1819 del 2016.

El señor Rodríguez se encuentra muy preocupado porque el *trust*, constituido como un vehículo de planeación sucesoral y protección patrimonial, ahora producirá un gran impacto en su impuesto de renta personal. Las rentas pasivas, percibidas por una entidad jurídica independiente patrimonialmente y nunca repartidas al señor Rodríguez, ahora serán parte de sus ingresos personales.

Con la experiencia vivida en Venezuela, los constantes cambios normativos y jurisprudenciales, y las reformas tributarias (cuya vigencia ya no supera los dos años), el señor Rodríguez considera que la situación de inseguridad jurídica que vive Colombia hace imperativo ubicar sus activos más importantes en jurisdicciones en las que pueda tener acceso a una reparación efectiva, en caso de una eventual expropiación de la industria que forjó con décadas de esfuerzo y dedicación. Siendo un convencido

de que las cosas pueden mejorar y de que todo lo que ha obtenido se lo debe a este país, se niega a abandonarlo en la última etapa de su vida.

## PROBLEMÁTICA

¿Es el Régimen de Entidades Controladas del Exterior (consagrado en los artículos 882 a 893 del Estatuto Tributario) generador de un trato inequitativo y de menor competitividad para el residente fiscal colombiano que quiere proteger su patrimonio a través de vehículos de planeación sucesoral en el exterior? ¿Cómo se puede solucionar el problema técnico para el caso en que, a través de la ECE, se tengan rentas pasivas de origen colombiano, pero no se les reconozca el descuento originado en el crédito tributario al que hace referencia el artículo 254 del Estatuto Tributario?

## ESTRATEGIAS DE SOLUCIÓN

### *Antecedentes del Régimen de Entidades Controladas del Exterior*

El origen de los regímenes de ECE es explicado por Matías Pascuali así:

Las rentas que se obtienen desde el extranjero, por regla general, tributan una vez que estas son percibidas, es decir, una vez que el contribuyente las recibe y las ingresa al país donde es residente, y son tributables en virtud del principio de la renta mundial, este principio establece que un contribuyente tributará en el país que es residente por todas sus rentas, independientemente donde estas tengan su fuente. Este principio lo aplican la vasta mayoría de los países para sus residentes.

En virtud de la regla de que las rentas que tienen su fuente en el extranjero sólo tributan una vez que éstas han sido percibidas, es posible diferir el pago del impuesto por dichas rentas manteniéndolas en el extranjero por medio del establecimiento de empresas subsidiarias domiciliadas en otras jurisdicciones (preferiblemente de nula o baja tributación) que actúan como intermediarias manteniendo dichas rentas en dichas subsidiarias.

Para evitar este mecanismo de elusión muchos países han dictado normas específicas que intentan atacar este mecanismo, estas normas son conocidas a nivel comparado como normas CFC, que vienen de la denominación en inglés *Controlled Foreign Corporations* (compañías controladas en el extranjero)<sup>1</sup>.

Desde 1962, se definió en Estados Unidos el concepto de *Controlled Foreign Corporation (CFC)* a través del régimen tributario contenido en la *Subpart F* del Código Fiscal (*Title 26, Internal Revenue Code* del *US Code*). De la traducción al castellano de *Controlled Foreign Corporation*, proviene la denominación incorporada en la legislación colombiana de una Entidad Controlada del Exterior (ECE), con la salvedad de que esta última no se limita exclusivamente a sociedades, como se explicará más adelante.

Daniel Blum señala que Estados Unidos tomó los primeros pasos para combatir el diferimiento en el pago de los impuestos, motivado por preocupaciones de eficiencia económica y protección de sus ingresos tributarios. De tal forma, un accionista americano es gravado por cierto tipo de ingresos percibidos por la CFC, independientemente de

1 Matías Cristóbal Pascuali Tello, "Corporaciones extranjeras controladas", *Revista Derecho Público Iberoamericano*, n.º 6 (2015): 222-223, <https://doi.org/648789737>.

si son distribuidos a dicho accionista<sup>2</sup>. Adicionalmente, se hizo referencia a una categoría especial de ingresos clasificados como *tainted income*, es decir, ingresos “viciados” que no corresponden a los ingresos que recibe una empresa que desarrolla su actividad normalmente. La *Subpart F* del régimen fiscal estadounidense “identifica cierto ingreso de una CFC como un ingreso viciado que obliga al accionista americano de dicha CFC a incluir las ganancias de tal ingreso en su declaración de renta”<sup>3</sup>.

Así mismo, un elemento esencial de los regímenes de CFC es poder determinar qué se entiende por *control* y *controlante*. Brian Arnold señala que varios regímenes de CFC son aplicables a entidades extranjeras que son *controladas legalmente* por residentes. Dicho control legal se basa en los derechos de voto que otorgan las acciones. Algunos países complementan el test de control basado en los derechos de voto que otorgan las acciones con un test de propiedad de las acciones para evidenciar quién es dueño de las que representan más del 50 % del valor total, del capital o del derecho a percibir utilidades en la entidad extranjera. En algunos casos, el test de control legal se puede extender a situaciones en las cuales los residentes ejercen un control *de facto*, aun cuando no tengan el mencionado control legal. Esto es particularmente importante

- 2 Daniel W. Blum, “Controlled Foreign Companies : Selected Policy Issues – or the Missing Elements of BEPS Action 3 and the Anti-Tax Avoidance Directive”, *Intertax* 46, n.º 4 (2018): 297, <http://www.kluwerlawonline.com.ezproxy.uniandes.edu.co:8080/search.php?action=newsearch&topic=International+Law&fulltext=controlled+foreign+company&-pubtype=specific&pubs%5B%5D=Intertax&tags=%5B%22Search+in%3A+Intertax%22%5D>.
- 3 Elizabeth V. Zanet y Stanley C. Ruchelman, “A New Tax Regime for C.F.C.’s: Who Is G.I.L.T.I.?”, *Insights* 5, n.º 1 (2018): 16-33, <http://publications.ruchelaw.com/news/2018-01/tax-reform-gilti-fdii.pdf>.

cuando se fragmenta la propiedad entre partes vinculadas para evitar la calificación de control<sup>4</sup>.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) ha hecho una serie de recomendaciones para tratar los posibles riesgos que representan para el recaudo tributario las sociedades extranjeras controladas (SEC). En particular, en el informe final del 2015 sobre la Acción 3 del proyecto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), ha manifestado expresamente:

Las normas de transparencia fiscal internacional (TFI), también conocidas como normas sobre sociedades extranjeras controladas, responden al riesgo de que los contribuyentes que ostentan una participación de control en una filial extranjera erosionen la base imponible de su país de residencia, y en algunos casos también de otros países, mediante el traslado de los beneficios a la sociedad extranjera controlada (SEC). En ausencia de tales normas, las SEC posibilitan el traslado de beneficios y el diferimiento de impuestos a largo plazo<sup>5</sup>.

Colombia ha acogido la recomendación de la OCDE de incluir normas de transparencia fiscal internacional (TFI) en su legislación interna, a través de una serie de herramientas tendientes a evitar la erosión de la base tributaria en el

- 4 Brian J Arnold, "A Comparative Perspective on the U.S. Controlled Foreign Corporation Rules", *Tax Law Review* 65, n.º 3 (2012): 481, <http://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/taxlr65&i=487>.
- 5 Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 - Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (París: OECD Publishing, 2016), 9, <https://doi.org/10.1787/9789264267091-es>.

impuesto de renta y a prevenir el traslado de beneficios tributarios a filiales del exterior no residentes en el país. Hay dos claras finalidades, como lo indica Juan de Dios Bravo González<sup>6</sup>: la primera es servir de mecanismo disuasivo para impedir que se trasladen rentas a otras jurisdicciones a través de una ECE, especialmente cuando se trate de jurisdicciones de menor o nula imposición<sup>7</sup>. La segunda es impedir que las rentas obtenidas a través de una ECE puedan ser diferidas, al gravar las rentas pasivas en el momento en que se realicen por la ECE, sin tener que esperar que esta reparta los beneficios a sus controlantes<sup>8</sup>.

### ***Interacción con las normas de precios de transferencia***

Dado que, con anterioridad a la Ley 1819 del 2016, ya existía un régimen de precios de transferencia (cuya finalidad es que las operaciones entre empresas o partes relacionadas se realicen en las mismas condiciones que si se hubieran concertado entre partes independientes —lo que ha sido denominado el *arm's length principle* o principio de plena competencia—), autores como Carolina Rozo cuestionan la necesidad de haber incluido el capítulo sobre el régimen de ECE en la mencionada ley de reforma tributaria<sup>9</sup>. Las normas sobre precios de transferencia se dirigen, entre

6 Juan de Dios Bravo González, “Análisis jurídico y aspectos relevantes de la Ley 1819 de 2016”. *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior* n.º 42 (2018): 25, [http://www.icdt.co/wp-content/uploads/2018/02/Memorias-42-Jornadas\\_2.pdf](http://www.icdt.co/wp-content/uploads/2018/02/Memorias-42-Jornadas_2.pdf).

7 *Ibid.*

8 *Ibid.*

9 Carolina Rozo Gutiérrez, “Régimen de entidades controladas del exterior”, en *Comentarios a la reforma tributaria estructural. Ley 1819 del 2016*, editado por Juan Guillermo Ruiz Hurtado (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017), 189.

otras, a operaciones entre residentes colombianos y sus ECE. Su objetivo es evitar erosionar la base gravable, como sucede con las normas de ECE en la exposición de motivos de la Ley 1819 del 2016<sup>10</sup>.

La OCDE señala que las normas de precios de transferencia deberían aplicarse antes de las normas de TFI, ya que estas últimas son a menudo consideradas como normas de soporte (*backstops*) de las primeras<sup>11</sup>. Asimismo, el organismo justifica la necesidad de tener normas de CFC de manera independiente de las normas de precios de transferencia cuando se busca tener un mecanismo para capturar las rentas de filiales extranjeras en jurisdicciones de baja tributación, porque las normas de CFC se dirigen exclusivamente a entidades ubicadas en dichas jurisdicciones, mientras que las normas de precios de transferencia aplican para todo tipo de jurisdicciones<sup>12</sup>.

Rozo aclara que, para el caso colombiano, esta justificación para tener ambos conjuntos de normas no es pertinente. Tanto las normas de ECE como las de precios de transferencia en nuestra legislación aplican para entidades ubicadas en todo tipo de jurisdicciones y ambas tienen propósitos muy similares<sup>13</sup>.

### **Acuerdos para la protección de inversiones en Colombia**

Giorgio Sacerdoti señala:

Bajo el derecho internacional, en ausencia de obligaciones derivadas de los tratados y compromisos contractuales, los Estados son libres de regular la admisión de

10 *Ibid.*

11 OECD, *Diseñar normas de transparencia*, 14.

12 Rozo Gutiérrez, "Régimen de entidades controladas", 189.

13 *Ibid.*

extranjeros en su territorio incluyendo las condiciones y el alcance de desarrollar actividades económicas, como una prerrogativa que se deriva de la soberanía nacional<sup>14</sup>.

En otras palabras, cada país define si los actores extranjeros pueden o no participar de su economía, y la forma en que pueden hacerlo. Sacerdoti también indica que, tras la Segunda Guerra Mundial, los países industrializados, de economías de mercado y exportadores de capital han enfocado sus esfuerzos hacia la liberalización de los movimientos de capital, en particular en relación con la inversión extranjera directa<sup>15</sup>. Tales esfuerzos se han materializado en instrumentos como el Código de Liberalización de Movimientos de Capital de la OCDE que data de 1961, cuando varios de sus países miembros se encontraban en proceso de recuperación económica y existían muchas barreras para el movimiento de capitales<sup>16</sup>. Aun cuando países que no son miembros de la OCDE pueden adherirse a dicho código desde el 2012, este es solamente vinculante para países miembros de la Organización.

Según Sacerdoti, ha sido necesario acudir a tratados bilaterales (*bilateral investment treaties* o BIT) para que se

14 Giorgio Sacerdoti, "Bilateral Treaties and Multilateral Instruments on Investment Protection", *Collected Courses of the Hague Academy of International Law* 269 (1997): 321, [http://referenceworks.brillonline.com/entries/the-hague-academy-collected-courses/bilateral-treaties-and-multilateral-instruments-on-investmentprotection-volume-269-ej.9789041111111.251\\_460](http://referenceworks.brillonline.com/entries/the-hague-academy-collected-courses/bilateral-treaties-and-multilateral-instruments-on-investmentprotection-volume-269-ej.9789041111111.251_460). Traducción propia.

15 *Ibid.*, 322.

16 Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), "OECD Code of Liberalisation of Capital Movements" (2018), <https://www.oecd.org/daf/inv/investment-policy/Code-Capital-Movements-EN.pdf>.

establezcan reglas claras sobre la protección de inversiones, especialmente en aquellos países en desarrollo cuya precaria legislación que regula los negocios de iniciativa privada afecta la seguridad jurídica cuando se trata de inversiones cuantiosas. La incertidumbre en la aplicación de los principios de derecho internacional consuetudinario en relación con la inversión extranjera, agravada por la falta de procedimientos obligatorios para la resolución de conflictos, es razón para la creación de reglas y obligaciones bilaterales como mecanismo de protección de los inversionistas. La eliminación de la incertidumbre induce al país desarrollado, con el que se suscribe el acuerdo, a realizar las inversiones<sup>17</sup>.

Añade Sacerdoti que los BIT no siempre han sido vistos como instrumentos de política para el desmonte de barreras a la entrada de inversiones extranjeras en los mercados de los países contratantes. Su principal propósito histórico ha sido proteger las inversiones del país industrializado en el país en desarrollo, para atraer capital hacia la economía de este último<sup>18</sup>.

El caso bajo estudio se refiere, particularmente, a los vehículos de protección patrimonial y planeación sucesoral que los residentes fiscales colombianos han venido utilizando y que, con la normatividad de ECE, tienen unos nuevos efectos tributarios para sus controlantes. Tales efectos, por supuesto, también recaen en todas las demás entidades que no tienen el propósito de protección patrimonial o planeación sucesoral y que sean comprendidas por el régimen de ECE. Sin embargo, es fundamental aclarar la motivación de un residente fiscal colombiano de estructurar su patrimonio a través de entidades extranjeras.

17 Sacerdoti, "Bilateral Treaties and Multilateral Instruments", 290.

18 *Ibid.*, 327.

Para empezar, se debe tener claridad de que, cuando se hace un análisis de inversión en cualquier jurisdicción, se incluyen conceptos tales como la estabilidad económica y política, la seguridad jurídica y la facilidad, eficiencia y eficacia para acceder a la administración de justicia de dicha jurisdicción. Este análisis no solamente se debe realizar con el ánimo de estudiar el ingreso en potenciales nuevos mercados, sino también con el objetivo de evaluar la permanencia en la jurisdicción de origen. En caso de que el riesgo de condiciones adversas aumente significativamente, se justifica considerar una reubicación del patrimonio y del negocio fuera del país de origen del inversionista.

Precisamente por el riesgo que implica que los inversionistas de un país adelanten negocios en otro país y no cuenten con ninguna protección adicional al sistema judicial del país receptor de la inversión (lo cual implica asumir el riesgo de los cambios económicos, políticos y sociales que afectan la inversión), los Estados han optado por suscribir convenios internacionales en forma de acuerdos de promoción y protección recíproca de inversiones o tratados de libre comercio (TLC), que contienen reglas sobre la protección de inversiones de sus residentes. Según información del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, Colombia ha suscrito TLC con México, Chile, Guatemala, El Salvador, Honduras, Suiza, Liechtenstein, Noruega, Islandia, Canadá, Estados Unidos, España, Japón, Perú, China, India y el Reino Unido<sup>19</sup>.

Para ilustrar lo que usualmente se pacta en los TLC en relación con la protección de inversiones, podemos tomar como ejemplo los artículos 9.1. a 9.28 del capítulo 9 del

19 “Acuerdos internacionales de inversión vigentes”, *Ministerio de Comercio, Industria y Turismo*, acceso el 27 de abril del 2018, [http://www.tlc.gov.co/publicaciones/6420/acuerdos\\_internacionales\\_de\\_inversion\\_vigentes](http://www.tlc.gov.co/publicaciones/6420/acuerdos_internacionales_de_inversion_vigentes).

TLC suscrito entre Colombia y Chile, aprobado mediante la Ley 1189 del 2008:

- ▶ *Ámbito de aplicación:* el TLC aplica para las medidas que una Parte adopte o mantenga con respecto a:
  - (a) los inversionistas de la otra Parte;
  - (b) las inversiones cubiertas; y
  - (c) todas las inversiones en el territorio de la Parte.
- ▶ *Expropiación e indemnización:* ninguna parte puede expropiar o nacionalizar una inversión cubierta, directa o indirectamente, mediante medidas equivalentes a la expropiación o nacionalización, salvo algunas excepciones específicas.
- ▶ *Denegación de beneficios:* una Parte podrá denegar los beneficios relacionados con la protección de inversiones a:
  - (a) un inversionista de la otra Parte que es una empresa de esa otra Parte y a las inversiones de ese inversionista, si un inversionista de un país no Parte es propietario o controla la empresa y esta no tiene actividades comerciales sustanciales en el territorio de la otra Parte; o
  - (b) un inversionista de la otra Parte que es una empresa de esa otra Parte y a las inversiones de ese inversionista, si un inversionista de la Parte que deniega, es propietario o controla la empresa y esta no tiene actividades comerciales sustanciales en el territorio de la otra Parte.
- ▶ *Consultas y negociación:* en caso de una controversia relativa a una inversión, el demandante y el demandado deben primero tratar de solucionar la controversia mediante consultas y negociación, lo que puede incluir el empleo de procedimientos de carácter no obligatorio con la participación de terceras partes.

- ▶ *Sometimiento de una reclamación a arbitraje:* en caso de que una parte contendiente considere que no puede resolverse una controversia relativa a una inversión mediante consultas y negociación, podrá someter a arbitraje una reclamación en representación de una empresa del demandado, que sea una persona jurídica propiedad del demandante o que esté bajo su control directo o indirecto. Para tal fin, deberá alegar que el demandado ha violado una obligación (de conformidad con lo acordado sobre la protección de inversiones) y que la empresa ha sufrido pérdidas o daños en virtud de dicha violación, o como resultado de esta.

El arbitraje puede ser realizado en virtud del Convenio sobre Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones entre Estados y Nacionales de otros Estados, celebrado en Washington el 18 de marzo de 1965. Este convenio fue establecido por el Centro Internacional para el Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI).

Es evidente que resulta ser un tema de la mayor importancia para cualquier inversionista poder contar con este mecanismo de arbitraje, en caso de que el país receptor de la inversión no cumpla con sus compromisos de protección a su inversión y le cause un perjuicio. Los mecanismos de protección patrimonial están directamente relacionados con los acuerdos sobre protección de inversiones; porque los primeros se pueden estructurar a través de los segundos, de tal suerte que el residente fiscal colombiano pueda invertir en Colombia a través de una entidad extranjera (eventualmente puede resultar siendo una ECE). De esta forma, el residente fiscal colombiano tiene la posibilidad de acceder a lo que podríamos denominar una especie de póliza de seguro frente a cambios en Colombia que resulten en una pérdida o expropiación de su empresa.

Desde luego, no es un tema meramente documental. Debe corresponder a una estructura con propósito de negocio, para que no aplique la cláusula de denegación de beneficios a la que se hizo alusión anteriormente. Sobre este particular, retomaremos más adelante, porque es importante destacar que el residente fiscal colombiano no es únicamente el ciudadano colombiano, sino también aquella persona natural extranjera que puede haber invertido en Colombia a través de su empresa del exterior y que, por cumplir los requisitos para la residencia fiscal colombiana (por permanencia en Colombia, por poner un ejemplo), se convierte en sujeto pasivo del régimen de ECE.

### ***Planeación sucesoral o estate planning***

En nuestra legislación, no existe un régimen de plena autonomía en la designación de herederos y de la forma como se ha de administrar un patrimonio cuando el causante fallezca. Cualquier repartición de una herencia que no involucre a los legitimarios en las proporciones de ley puede llevar a diversos procesos judiciales que pueden comprometer seriamente la continuidad de una empresa, y a una reducción sustancial de los activos que el causante acumuló en su patrimonio. Adicionalmente, cuando una persona posee bienes a título personal en diferentes países, corre el riesgo de que sus sucesores tengan que iniciar juicios o procedimientos de repartición de herencia en cada uno de dichos países, ya que existen algunos de ellos que no les dan validez a las decisiones de los jueces colombianos, especialmente cuando se trata de bienes inmuebles ubicados en el exterior. Por estas razones, tiene sentido concentrar la propiedad a través de entidades que permitan una adecuada planeación sucesoral del causante, que tiene inversiones tanto en Colombia como otras partes

del mundo y quiere contar con mecanismos efectivos que garanticen que se cumpla su voluntad cuando fallezca.

Aun cuando existe la percepción de que estos vehículos se utilizan principalmente para evadir o eludir impuestos, ello no es una característica propia de estos. Cualquier tipo de estructura, bien sea societaria o de cualquier otra naturaleza, es susceptible de ser utilizada abusivamente, pero ello no puede llevar a la satanización de la planeación sucesoral como un propósito legítimo de cualquier persona que ha construido un patrimonio con esfuerzo y dedicación, y que no quiere que su familia entre en disputas hereditarias tras su fallecimiento.

De hecho, los *trusts* son ampliamente utilizados como vehículo de planeación sucesoral en los Estados Unidos. Para el caso de compañías cuyas acciones se negocian en el mercado de valores, existe la obligación de informar a la *Securities and Exchange Commission* (SEC) sobre la conformación de los *trusts*, cuando sus beneficiarios son personas que ostentan el control de las compañías. Esto evidencia que este mecanismo tiene como principal propósito la planeación sucesoral, no fines de ocultamiento de activos.

A manera de ejemplo, es una información ampliamente conocida que el fundador y CEO de Facebook, Mark Zuckerberg, tiene una participación de control en dicha compañía. Sin embargo, dicha participación no la tiene directamente, sino a través de un *trust*, precisamente para establecer unas reglas de cómo ha de ser repartido su patrimonio en caso de que él llegue a faltar<sup>20</sup>.

20 Deborah L. Jacobs, "Zuckerberg, Moskowitz Give Big Bucks to Unborn Kids", *Forbes*, 7 de marzo del 2012, <https://www.forbes.com/sites/deborahljacobs/2012/03/07/facebook-billionaires-shifted-more-than-200-million-gift-tax-free/#1e4945086c9f>.

Independientemente del vehículo que se escoja a nivel internacional, es claro que cuando el causante fallece y, por tal motivo, se da la condición para que los beneficiarios reciban los activos que conforman el vehículo de planeación sucesoral (bien sean acciones, participaciones o cualquier derecho), tales ingresos, en tanto impliquen un incremento patrimonial, están sujetos a tributación. En países como Estados Unidos, en donde existe un impuesto a cargo del donante, denominado *gift tax*, un vehículo de planeación sucesoral puede tener como finalidad evitar el pago de tales impuestos.

Para el caso del señor Rodríguez, se presenta como vehículo de planeación sucesoral la figura de un *trust* en los Estados Unidos, pero se hace la precisión que este es tan solo uno de los múltiples mecanismos de planeación sucesoral que existen alrededor del mundo. Alice Rokahr señala que hay muchas razones de tipo económico, político y de seguridad, entre otras, para que los extranjeros consideren utilizar las disposiciones americanas sobre *trusts* en su planeación sucesoral<sup>21</sup>.

Sin pretender profundizar en el tema de los *trusts* en los Estados Unidos, por cuanto es un tema complejo y extenso, se puede resumir en que es una entidad jurídica del derecho anglosajón, que se utiliza comúnmente como vehículo de planeación sucesoral y en el que usualmente concurren las siguientes partes:

- ▶ *Grantor*: es la persona que aporta bienes al *trust* y quien quiere trasladar su patrimonio a esta entidad para establecer unas reglas de administración de dicho patrimonio.

21 Alice Rokahr, "Foreign Trusts and U.S. Tax Implications", *South Dakota Law Review* 61, n.º 3 (2016): 1-2, <https://doi.org/662864065>.

- ▶ *Trustee*: es la persona que tiene a su cargo la administración de los bienes que conforman el *trust*, de conformidad con las reglas pactadas.
- ▶ *Beneficiary*: es el beneficiario, la persona que recibirá los beneficios económicos del *trust*. Puede tratarse de los bienes que conforman el *trust* o de beneficios económicos periódicos.

Rokahr aclara que las normas tributarias de los Estados Unidos clasifican los *trusts* en dos categorías con diferente tratamiento tributario.

- ▶ *Grantor trust*: es tratado como perteneciente al *grantor* que creó el *trust*. El ingreso proveniente de los activos del *trust* es atribuido al *grantor*, porque el *trust* es revocable o porque el *grantor* mantiene un interés que lo hace responsable tributariamente sobre los ingresos del *trust*.
- ▶ *Non-grantor trust*: contrario a lo mencionado anteriormente, en este caso el *trust* no pertenece al *grantor*. El responsable de los impuestos es el *trustee*. Sin embargo, sigue siendo relevante la determinación de la residencia del *grantor*; por cuanto si este es un residente americano, el *trustee* deberá pagar los impuestos correspondientes a los ingresos de fuente mundial del *trust*, mientras que, si se trata de un *grantor* extranjero, el *trustee* solamente deberá pagar impuestos de fuente de los Estados Unidos<sup>22</sup>.

Con fundamento en lo anterior, se concluye que siempre hay una parte responsable por los impuestos que causan los activos del *trust*.

<sup>22</sup> *Ibid.*, 4.

La postura de la DIAN frente a los *trust*, dependiendo de su naturaleza revocable o irrevocable, fue expresada en una consulta relacionada con el contribuyente obligado a incluir el *trust* como un activo del exterior:

Por último, vale la pena precisar que, respecto del *trust* irrevocable, el único escenario en el que un contribuyente no debería presentar declaración (ni en el escenario de una normalización ni a futuro) ocurre cuando efectivamente no se puede predicar de este su calidad de poseedor, esto es cuando no detenta la posesión directa de los activos aportados al *trust* irrevocable ni la posesión indirecta a través de la percepción de provecho económico alguno (en los términos del artículo 263 E. T.)<sup>23</sup>.

Es claro que, para la DIAN, si alguna de las partes del *trust* (bien sea *grantor* o beneficiario) percibe un provecho económico, debe no solo declarar el ingreso que ello represente, sino también incluir el *trust* en su declaración de activos del exterior. Todo esto va alineado con lo que se ha manifestado: el *trust* no es una herramienta para la ocultación de activos, sino de planeación sucesoral.

### ***Consideraciones en relación con el régimen de ECE colombiano***

El artículo 139 de la Ley 1819 del 2016 adicionó el libro séptimo al Estatuto Tributario (E. T.) con los artículos 882 a 893 que contienen el régimen de ECE.

23 Con. n.º 100202208-1440/20 de diciembre del 2017, DIAN.

## Definición de ECE

El artículo 882 del E. T. define una entidad controlada del exterior como aquella que (1) es controlada por uno o más residentes fiscales colombianos; (2) cumple ciertos criterios de vinculación del artículo 260-1 del E. T., que es una norma del régimen de precios de transferencia; y (3) no tiene residencia fiscal en Colombia. Veamos en detalle cada uno de los mencionados componentes de la definición legal de ECE en nuestra legislación:

### *Control por uno o más residentes fiscales colombianos*

Dado que la residencia fiscal es característica, en principio, de personas naturales, atendiendo a lo definido en el artículo 10.º del E. T., la DIAN aclaró que también pueden tener la condición de controlantes las personas jurídicas colombianas<sup>24</sup>. Por consiguiente, una consideración del régimen de ECE que desincentiva que Colombia se convierta en un centro de atracción de inversión y de talento internacional es precisamente que una persona natural extranjera que adquiera la condición de residente fiscal colombiano sea controlante de una ECE y deba cumplir con este régimen antidiferimiento sobre rentas que no ha percibido, pero que el fisco colombiano le atribuye.

24 Con. General Unificado n.º 0386/10 de abril del 2018, DIAN. Bajo el numeral 3.1 de este concepto, la DIAN argumenta que:

[...] las entidades pueden tener residencia fiscal en Colombia o fuera de Colombia. Entender que las personas jurídicas no tienen residencia fiscal llevaría al absurdo de concluir que tanto las personas jurídicas domiciliadas en Colombia como en el exterior, sean consideradas como ECE por el hecho de no tener residencia fiscal en Colombia. Por las razones expuestas con anterioridad, las personas jurídicas también están sujetas al Régimen ECE.

Antes de este régimen, la persona natural extranjera que permanecía en Colombia y que estaba obligada a tributar por sus rentas de fuente mundial contaba con la posibilidad de diferir su ingreso extranjero en cabeza de entidades fuera de Colombia. No obstante, con el nuevo régimen, es de esperarse que altos ejecutivos extranjeros y, en general, empresarios extranjeros eviten a toda costa convertirse en residentes fiscales colombianos.

Si una persona natural extranjera es responsable del régimen de ECE en Colombia por las rentas pasivas y activas (en ciertos casos) que no ha percibido y paga impuestos en Colombia, ¿el país de la fuente reconocerá como un crédito tributario los impuestos pagados en Colombia por rentas que no son de fuente colombiana? Además, no es claro por qué un país de la fuente, en donde se produce la actividad real generadora de la renta, deba renunciar a una parte de la tributación por cuenta de una atribución que se hace a un país de residencia. Por el contrario, en los convenios para evitar la doble imposición, lo normal es que el país de la residencia permita un crédito tributario o una exención por los impuestos pagados en el país de la fuente. Por ejemplo, en aquellos casos en que una persona natural tenga múltiples residencias (por poner un ejemplo, en Colombia y Estados Unidos), si se generan rentas en los Estados Unidos que finalmente terminan gravadas en Colombia en virtud del régimen de ECE, aun cuando los impuestos pagados en Estados Unidos se pueden aplicar como un crédito tributario en Colombia, no se puede hacer lo mismo en Estados Unidos con los impuestos pagados en Colombia.

En el ejemplo señalado, la renta de fuente de los Estados Unidos (gravada en dicho país a una tarifa del 20 %, suponiendo que se trata de una empresa) puede

terminar siendo gravada en Colombia a una tarifa del 35 % como una renta de capital en cabeza del residente colombiano personal natural. Es decir que la tarifa del impuesto fue aumentada en una jurisdicción de la que no se puede decir que sea de baja o nula tributación. Esa diferencia del 15 % puede ser determinante en la competitividad de la inversión del contribuyente, pues lo fuerza a evitar la doble residencia y escoger únicamente la residencia en los Estados Unidos.

*Vinculación en los términos del artículo 260-1 del E. T.*

En el parágrafo 1.º del artículo 882 del E. T. se hace mención de los *trusts*:

Parágrafo 1.º. Las ECE comprenden vehículos de inversión tales como sociedades, patrimonios autónomos, *trusts*, fondos de inversión colectiva, otros negocios fiduciarios y fundaciones de interés privado, constituidos, en funcionamiento o domiciliados en el exterior, ya sea que se trate de entidades con personalidad jurídica o sin ella, o que sean transparentes para efectos fiscales o no.

Sin embargo, el mencionado parágrafo no convierte automáticamente un *trust* en una ECE. Es necesario comprobar que se configure la situación de control, con fundamento en el artículo 260-1 del E. T., al que remite expresamente el artículo 882 del E. T.

Teniendo en cuenta que el artículo 260-1 E. T. es una norma del régimen de precios de transferencia, es posible afirmar que los criterios de vinculación y, por ende, de control para efectos del régimen de ECE se pueden dividir en:

- ▶ *Subordinación:*  
Si el residente fiscal colombiano ejerce influencia dominante en la dirección o en la toma de decisiones del *trust* o tiene derecho a percibir el 50 % de las utilidades, es clara la situación de control y la calificación como ECE de dicho *trust*, con fundamento en los numerales IV y V del literal b del numeral 1.º del artículo 260-1 del E. T.
- ▶ *Casos de vinculación económica:*  
Cuando no es posible determinar que un solo residente fiscal colombiano puede, por sí mismo, ejercer el control del *trust* bajo los supuestos de subordinación mencionados, Bravo González señala que se debe acudir a los criterios de vinculación económica; porque el control debe ser ejercido por personas que tengan conexión entre sí. No basta que varios residentes fiscales colombianos participen en más del 50 % de las utilidades o tengan mayoría para la toma de decisiones<sup>25</sup>.

Una característica esencial de los *trusts* y otras entidades de naturaleza no societaria que se utilizan con fines de planeación sucesoral es que el derecho de los beneficiarios puede estar sometido a condición suspensiva. Eso es, precisamente, lo que permite que se realice efectivamente la voluntad de un causante en relación con el patrimonio que aporta al *trust*. En consecuencia, si se estipula una o varias condiciones suspensivas, el beneficiario no podrá ejercer influencia en la toma de decisiones del *trust*; ni, mucho menos, tener derecho a percibir utilidad alguna hasta tanto no acaezca la condición.

25 Bravo González, “Análisis jurídico y aspectos relevantes”, 32.

La DIAN se ha pronunciado de una forma evasiva frente a la pregunta de quiénes son los sujetos pasivos del régimen de ECE cuando existe una condición suspensiva, al manifestar que “entendiendo que se debe cumplir la condición para adquirir el derecho, se deberá observar quién tiene el derecho a recibir los beneficios económicos”<sup>26</sup>. Esto lleva a concluir que, si no se ha adquirido derecho, por cuanto no se ha cumplido la condición suspensiva, no es posible determinar quién tenga derecho a recibir beneficios económicos. En consecuencia, los beneficiarios del trust no son responsables del régimen de ECE.

Por el contrario, cuando el derecho a percibir utilidades del *trust* no está sujeto a condición suspensiva y el *trust* ha sido calificado como una ECE, están sujetos a este régimen los beneficiarios que tengan una participación del 10 % o más en los resultados del *trust*. Aun cuando esto ha sido aclarado por la DIAN al referirse a fundaciones de interés

26 Con. General Unificado n.º 0386/10 de abril del 2018, DIAN. Bajo el numeral 2.6 de este concepto, la DIAN argumenta que:

El artículo 1536 del Código Civil, indica que: “La condición se llama suspensiva sí, mientras no se cumple, suspende la adquisición de un derecho”. El párrafo 1º del artículo 882 E. T., establece que las situaciones de control se pueden predicar respecto de múltiples vehículos de inversión, los cuales podrían dar lugar a una vinculación a través de la posesión de derechos sujetos a una condición suspensiva.

De acuerdo con lo anterior, y entendiéndose que se debe cumplir la condición para poder adquirir el derecho, se deberá observar quién tiene el derecho a recibir los beneficios económicos. Lo anterior, con base en las causales de control previstas en el artículo 260-1 del E. T. y, teniendo en consideración lo dispuesto en el artículo 263 del E. T.

privado, considero que tiene plena aplicabilidad para los *trusts*<sup>27</sup>.

### *No tener residencia fiscal en Colombia*

Para que un *trust* sea susceptible de ser calificado como una ECE, es fundamental que no tenga su sede efectiva de administración en Colombia, porque, como manifiesta Bravo González, sería considerado una entidad nacional para efectos tributarios, conforme al artículo 12-1 del E. T.<sup>28</sup> Por esa razón, la DIAN se ha manifestado en igual sentido, al afirmar que “Si una entidad extranjera tiene su sede efectiva de administración en Colombia, esta no podrá ser calificada como ECE porque no cumple con el

27 *Ibid.* Bajo el numeral 2.8 de este concepto, la DIAN argumenta que:

Para este fin, lo primero es señalar que el artículo 883 del E. T., prevé como criterio para determinar qué residentes colombianos están sujetos a cumplir con las obligaciones del régimen ECE no solo al hecho de tener una participación del 10 % o más en el capital de ECE, sino también al hecho de participar en el 10 % o más de los resultados de la misma:

“Cuando se determine que la ECE es controlada por residentes colombianos de acuerdo con el artículo 882 anterior, estarán obligados a cumplir con las disposiciones de este título, todos aquellos residentes fiscales colombianos que tengan, directa o indirectamente, una participación igual o superior al 10 % en el capital de la ECE *o en los resultados de la misma*” [cursivas, fuera de texto original].

Este segundo criterio nos permite concluir que en casos como el de las fundaciones de interés privado, en los que no siempre podemos hablar propiamente de un porcentaje de participación en el capital ni de distribución de utilidades, sí podríamos determinar la proporción del 10 % o más que señala el artículo 883 del E. T., en función de los beneficios que traslade la fundación a sus beneficiarios.

28 Bravo González, “Análisis jurídico y aspectos relevantes”, 29.

requisito de que la misma no tenga residencia fiscal en Colombia”<sup>29</sup>.

En consecuencia, es importante tener en cuenta la forma como se toman las decisiones en el *trust*, siendo de gran importancia las actuaciones del *trustee*. Si el *trustee* es un tercero diferente al *grantor* y a los beneficiarios del *trust*, cuenta con facultades de administración de los activos que lo componen y se evidencia que las decisiones no se toman en Colombia, se puede argumentar sólidamente que no se trata de una entidad nacional con sede efectiva de administración en Colombia.

### **Tratamiento de las rentas pasivas**

Como señala Carolina Rozo:

El artículo 886 del E. T. establece que los ingresos pasivos de la ECE se entienden realizados para los residentes fiscales colombianos, en el año o periodo gravable en el cual la ECE los realizó.

Por su parte el artículo 884 del E. T. hace una enumeración taxativa de los tipos de ingresos pasivos que una ECE puede realizar<sup>30</sup>.

Como se explicó en los antecedentes al régimen de ECE, la atribución de rentas en cabeza de personas controlantes es consecuencia de la implementación de regímenes de transparencia fiscal internacional (TFI) que combaten la

29 Con. General Unificado n.º 0386/10 de abril del 2018, DIAN. Bajo el numeral 2.5. de este concepto, la DIAN se pronunció con relación a la consulta ¿Una sociedad extranjera o entidad extranjera que tenga su sede efectiva de administración en Colombia podrá ser calificada como ECE?

30 Rozo Gutiérrez, “Régimen de entidades controladas”, 194.

erosión de la base imponible y el diferimiento del pago de impuestos, gracias al traslado y mantenimiento de utilidades en cabeza de personas jurídicas diferentes a sus controlantes.

Sin embargo, la OCDE, al referirse a las sociedades extranjeras controladas (SEC), ha recomendado algo distinto a lo que se terminó adoptando en la legislación colombiana. En particular, en el informe final del 2015 sobre la acción 3 del proyecto BEPS, señaló lo siguiente:

Este informe recomienda que las normas TFI incluyan una definición de renta que lleve a atribuir la renta que suscite riesgos BEPS a los accionistas que ejercen control desde la jurisdicción de la matriz. Al mismo tiempo, el informe reconoce que es necesaria cierta flexibilidad para permitir que las jurisdicciones diseñen unas normas de TFI acordes con sus entornos políticos internos<sup>31</sup>.

Los análisis de sustancia se fijan en si la SEC llevó a cabo actividades significativas a la hora de decidir qué renta se considerará sujeta al régimen de TFI. Los análisis de sustancia pueden utilizar una amplia variedad de indicadores a los efectos de establecer si la renta que obtiene la SEC fue separada de la sustancia económica, es decir, de las personas, los establecimientos, los activos y los riesgos entre otros. Con independencia de los indicadores elegidos, los análisis de sustancia se plantean siempre la misma pregunta, que es si la SEC tenía por sí misma la capacidad para generar la renta<sup>32</sup>.

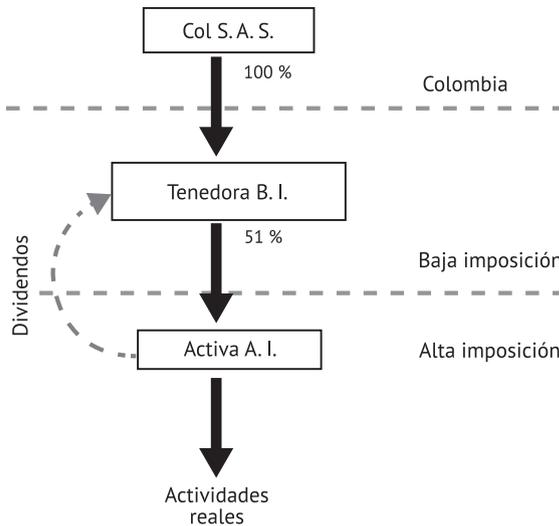
Lamentablemente, nuestro régimen de ECE no permite realizar ese análisis de sustancia con respecto a las rentas

31 OECD, *Diseñar normas de transparencia*, 45.

32 *Ibid.*, 49.

que se han definido como pasivas, salvo para el caso de algunos dividendos y rendimientos financieros consagrados en los numerales 1.º y 2.º del artículo 884 del E. T. Al parecer, el enfoque tradicional que el Gobierno colombiano tiene de la forma como se estructura el control de una ECE y la renta pasiva que percibe, es el que se incluyó en el concepto unificado de ECE expedido por la DIAN que se ilustra en la figura 1.

Figura 1. Excepción a los dividendos como rentas pasivas

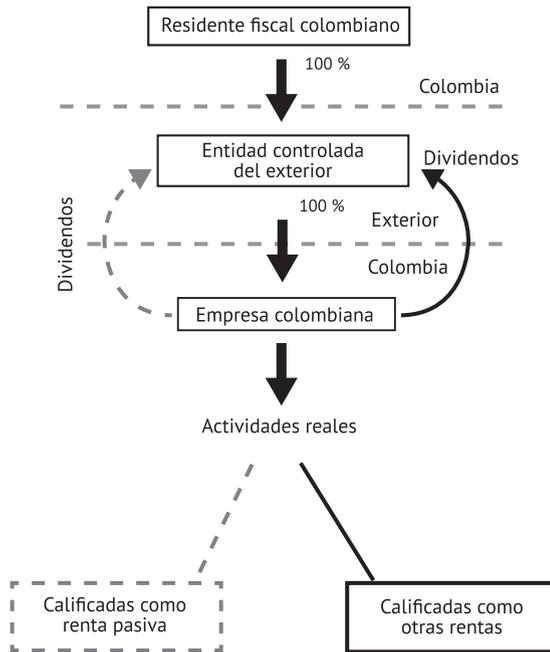


Fuente: Con. General Unificado n.º 0386/10 de abril del 2018, DIAN, p. 16.

Por tal motivo, el análisis de sustancia con respecto a una actividad que es catalogada como una renta pasiva fue limitado a los dividendos que recibe la ECE, si estos provienen actividades económicas reales. El régimen de ECE no tiene previsto que, dentro de la estructura de una

ECE, sea posible que esta regrese a una entidad colombiana como inversionista o que reciba ingresos de fuente colombiana. En efecto, este es el caso de estudio para el señor Rodríguez, que se puede ver en la figura 2.

Figura 2. Rentas pasivas originadas en Colombia



Fuente: elaboración propia.

El *trust*, ECE controlada por el señor Rodríguez (residente fiscal colombiano), tiene bajo su propiedad la empresa operativa colombiana (empresa colombiana). Lo realizado por la empresa operativa colombiana corresponde a actividades reales, activas y pasivas (como es el caso de ingresos por concepto de intereses o rendimientos financieros,

solo por mencionar un ejemplo). No es posible negar que, dentro del giro ordinario de los negocios de una empresa, se incluye recibir ingresos financieros, bien por ser titular de una cuenta bancaria de ahorros o por percibir intereses de mora en el recaudo de cuentas por cobrar.

El actual régimen de ECE del E. T. no contempla umbrales mínimos con respecto a la proporción de las rentas calificadas como pasivas (frente a la totalidad de los ingresos) para que el controlante deba atribuírselas; así, dichos ingresos pasivos, por mínimos que sean, deben entenderse como realizados en cabeza del señor Rodríguez, en virtud del artículo 886 del E. T. Sin embargo, aun cuando dicha atribución de ingresos resulta molesta (por la pequeña cuantía que puede representar el ingreso pasivo en comparación con el trabajo que implica depurar la renta e incluirla en la declaración de renta del señor Rodríguez), los problemas no terminan ahí. Lo más grave se presenta por cuanto el artículo 892 del E. T. señala que los residentes fiscales colombianos tienen derecho a los descuentos tributarios de que trata el artículo 254 del E. T.

Dicha remisión al artículo 254 del E. T. no permite que el señor Rodríguez tome algún descuento tributario por cuenta de la empresa operativa colombiana, en la medida en que dicho artículo hace referencia a rentas de fuente extranjera y, en este caso, es evidente que la renta de la empresa colombiana es de fuente nacional. Para algunos, una interpretación válida para que esta renta no deba ser incluida en el régimen de ECE consiste en que dicho régimen tiene un fin de prevenir el diferimiento de impuestos en cabeza del residente fiscal colombiano; y, claramente, cuando la empresa es colombiana y paga impuesto de renta sobre sus ingresos, no hay diferimiento del impuesto. En mi opinión, este problema puede ser fácilmente resuelto si tan solo se hace mención expresa de que el régimen de ECE no aplica para rentas de fuente colombiana.

Sobre esto, señala Bravo González que

De otra parte, cabe considerar el efecto que puede tener el ingreso de la ECE que fue gravado en Colombia y sujeto a retención en la fuente, por lo general del 15 %, en aplicación de las normas sobre la tributación en la fuente, de que tratan especialmente los numerales 4.º, 7.º y 8.º del artículo 24 del E. T. En este caso, consideramos que, al tratarse de una renta de fuente nacional, ya gravada con una tarifa que, en la mayoría de los casos, es igual al monto retenido, no debería ser sujeta al régimen de rentas pasivas de la ECE.

Si esto no se entiende de esta manera, se puede llegar, al interpretar de manera exegética, la norma sobre el descuento de impuestos pagados en el exterior, al absurdo, que por un lado se graven doblemente las rentas de la ECE de fuente colombiana y, por otro lado, no se permita descontar el impuesto pagado previamente, con la tesis de que no se trata de un impuesto pagado en el exterior<sup>33</sup>.

La DIAN difiere de esta postura y, en el concepto unificado de ECE, señala:

#### 4.1. Descriptor: Ingresos pasivos

¿Están sujetos al Régimen ECE aquellos ingresos –atribuibles a la ECE– que fueron objeto de retención en la fuente en Colombia?

En primera instancia hay que indicar que, si aquellos ingresos atribuibles a la ECE corresponden a rentas activas, no hay lugar a que el obligado al Régimen ECE los incluyan en su declaración de renta y complementarios.

33 Bravo González, "Análisis jurídico y aspectos relevantes", 64.

Ahora bien, el artículo 884 E.T., establece un listado taxativo de aquellos ingresos que se consideran como rentas pasivas. Dentro de ese listado, no se prevé ninguna consideración especial respecto de aquellos ingresos sometidos a retención en la fuente en Colombia.

En ese sentido, no hay disposición que exima a los ingresos sometidos a retención en Colombia, del tratamiento previsto para las rentas pasivas y, en consecuencia, estarán sujetos al Régimen ECE<sup>34</sup>.

Del caso presentado para el señor Rodríguez, es importante analizar la siguiente situación para evidenciar un tratamiento inequitativo para los contribuyentes que se produce como consecuencia del régimen de ECE y la definición taxativa de las rentas pasivas.

Como se mencionó, el señor Rodríguez es dueño de una empresa inmobiliaria en Colombia que recibe los arrendamientos de los locales de la empresa operativa colombiana. Por otra parte, el *trust* es dueño de una LLC que arrienda unos locales comerciales a terceros en los Estados Unidos.

En el primer caso, aun cuando se trata de operaciones reales, el análisis de sustancia sugerido en las recomendaciones de la OCDE frente a la pregunta de qué tan independiente es la compañía inmobiliaria de generar sus propias rentas si no fuera por los arrendamientos que recibe de otra empresa que pertenece al mismo dueño, el resultado tiende a señalar que no es clara la capacidad de la compañía inmobiliaria de generar sus propias rentas.

En el segundo caso, el mencionado análisis de sustancia lleva a concluir que la LLC que arrienda inmuebles a terceros tiene capacidad de generar sus propias rentas,

34 Con. General Unificado n.º 0386/10 de abril del 2018, DIAN.

por cuanto las operaciones son efectuadas con partes no vinculadas. Sin embargo, el régimen de ECE colombiano no incluye excepción frente a los ingresos derivados de arrendamiento de bienes inmuebles, por lo que los clasifica como rentas pasivas.

## Derecho comparado

Teniendo en cuenta que varios países han implementado regímenes de TFI en sus legislaciones internas, a continuación, se presentarán algunas de las características de dichos regímenes en algunos países, con el fin de evidenciar un tratamiento que les resta competitividad a los residentes fiscales colombianos bajo el régimen de ECE.

### ► *Estados Unidos*

Como se mencionó en los antecedentes del régimen de ECE, este fue el primer país en incluir normas de CFC en su legislación. Sin embargo, una importante modificación al régimen tributario se produjo recientemente, por medio de la cual se introdujo un régimen parcial de tributación territorial.

De una forma sencilla, Jasper L. Cummins Jr. explica que este régimen parcial de tributación territorial se aplica en virtud de una deducción de dividendos de fuente extranjera (*Dividends Received Deduction*), incluida en la sección 245A del Código de Impuestos de Estados Unidos:

Las corporaciones domésticas y los accionistas de los Estados Unidos se podrán beneficiar de la nueva deducción por dividendos recibidos (DRD) por la porción de fuente extranjera del dividendo recibido, que en la mayoría de los casos será del 100 %, con lo cual no quedará

ingreso gravable. Como resultado de lo anterior, dichos beneficiarios tendrán efectivo de fuente extranjera sin impuesto a cargo en los Estados Unidos<sup>35</sup>.

En este nuevo escenario, cabe preguntarse qué utilidad tiene mantener un régimen de CFC si, en virtud de un sistema de tributación territorial, no se gravan los ingresos de fuente extranjera ni hay necesidad de atribuírselos a un contribuyente residente.

Algo que facilita determinar si se trata de una CFC bajo la legislación de Estados Unidos es su misma definición contenida en la sección 957 del *US Code*<sup>36</sup>. Como señala Elizabeth Zanet *et al.*, bajo dicha norma una CFC es cualquier entidad extranjera en la que accionistas americanos son dueños de más del 50 % de las participaciones de la entidad por valor o por voto<sup>37</sup>.

### ► Chile

César Toledo Concha y Marcelo Ramírez Adriaola explican los criterios de determinación del control de una entidad extranjera según la reforma tributaria del 2014, Ley n.º 20 780, perfeccionada a través de la Ley n.º 20 899, vigente desde el 1 de enero del 2016:

- (1) Poseer directa o indirectamente el 50 % o más del capital, del derecho a los resultados, o de los derechos a voto de la entidad extranjera.

35 Jasper L. Jr. Cummings, "The Foreign Dividends Received Deduction", *Tax Notes* 158, n.º 11 (2018): 1, [https://online-ibfd-org.ezproxy.uniandes.edu.co:8443/kbase/#topic=doc&url=/document/tni\\_26wm1](https://online-ibfd-org.ezproxy.uniandes.edu.co:8443/kbase/#topic=doc&url=/document/tni_26wm1).

36 26 U.S.C. § 957/s. f., *US Code*, <https://codes.findlaw.com/us/title-26-internal-revenue-code/26-usc-sect-957.html>.

37 Zanet y Ruchelman, "A New Tax Regime".

- (2) Poder elegir o hacer elegir a la mayoría de los directores o administradores de la entidad extranjera.
- (3) Poseer facultades unilaterales para modificar los estatutos, o para cambiar a la mayoría de los directores o administradores de la entidad extranjera.
- (4) Se presume el control de la entidad constituida, domiciliada o residente en un país o territorio de baja o nula tributación<sup>38</sup>.

En cuanto a umbrales mínimos y exenciones, aclaran que las normas de CFC solamente aplican cuando:

- ▶ Las rentas pasivas de la entidad controlada excedan el 10 % de los ingresos totales de la misma, en el ejercicio que corresponda.
- ▶ Las rentas pasivas, en su conjunto, por contribuyente domiciliado o residente en Chile, sean superiores a 2400 unidades de fomento (UF) al término del ejercicio comercial respectivo.
- ▶ El valor de los activos de la entidad controlada susceptibles de generar rentas pasivas exceda el 20 % del valor total de sus activos.
- ▶ Las rentas pasivas no hayan sido gravadas con impuesto a la renta con una tasa efectiva igual o superior al 30 % en el país en que se ubique la entidad extranjera<sup>39</sup>.

38 César Toledo Concha y Marcelo Ramírez Adriazola, "La Acción 3 de BEPS, en el contexto de Colombia, Perú y Chile", *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez*, n.º 45 (2017): 41-42, <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/5316/documento/art04.pdf?id=6966>.

39 *Ibid.*, 44.

La UF se actualiza con el IPC chileno, de manera tal que su expresión contrarresta el efecto de la inflación y busca mantener un valor constante. En Colombia, es algo similar a la UVR, no a la UVT, que se usa para efectos tributarios únicamente. 1 UF corresponde a CLP 27 023,43 y la tasa de referencia entre el dólar de los Estados Unidos y el peso chileno es de CLP 632,92 por dólar. Es decir que la equivalencia de 2400 UF corresponde aproximadamente a USD 102 470<sup>[40]</sup>.

Por último, los autores destacan que la legislación chilena contempla excepciones a la calificación de rentas pasivas cuando la entidad controlada del exterior tenga por actividad principal la explotación y la enajenación de inmuebles<sup>41</sup>. Vemos, entonces, cómo hay diferencias sustanciales con el régimen de ECE colombiano, que resultan en una menor competitividad del contribuyente colombiano controlante de una entidad del exterior en comparación con un chileno o americano en igual situación.

## SOLUCIÓN

La estrategia de solución está encaminada a presentar las reformas normativas que permitan que Colombia pueda mantener su competitividad como un país con potencial de ser exportador de capital, tal como ha sucedido en las décadas recientes.

Debido a que la situación del señor Rodríguez es compartida no solo por el sector textil, sino por muchos otros sectores de la economía nacional que se han expandido a nivel internacional, se tiene la intención de presentar un proyecto de ley a través del Comité Técnico Tributario

40 Datos consultados en la página web del Banco Central de Chile, acceso el 10 de mayo del 2018, <http://www.bcentral.cl/>.

41 Toledo Concha y Ramírez Adriaola, "La Acción 3 de BEPS", 43.

de la Asociación Nacional de Empresarios de Colombia (ANDI). Gracias a que dicho comité analiza la normatividad, la política fiscal y los proyectos de reforma tributaria en nuestro país, permite que se canalicen las preocupaciones de los miembros de las diferentes cámaras sectoriales. Adicionalmente, la ANDI es una entidad que no solo goza de una excelente credibilidad frente al Gobierno nacional, sino que también es consultada con frecuencia por el Ministerio de Hacienda Nacional sobre proyectos de reforma tributaria y regulación en general.

Esta estrategia de solución también se fundamenta en la actual coyuntura política que antecede las elecciones presidenciales. Es oportuno presentar estas preocupaciones a los candidatos presidenciales, para que sean partícipes de las soluciones que requieren los empresarios.

Para nadie es un secreto que el gobierno que empieza el 7 de agosto del 2018 tiene la obligación de promover una nueva reforma tributaria, razón por la cual, si se presentan los argumentos que motivan los cambios en el régimen de ECE, se podrá contar con dichos cambios a partir de enero del 2019, lo cual es la estrategia de solución más efectiva y rápida para los empresarios colombianos.

## **PROPUESTA DE IMPACTO O MEJORA**

### ***Exposición de motivos del proyecto de ley “por medio del cual se modifica el régimen de entidades controladas del exterior”***

#### **Introducción**

Este proyecto de ley, presentado al Honorable Congreso de la República, tiene como principal objetivo corregir la disminución de la competitividad de las empresas colombianas en el exterior, como consecuencia de la

implementación del régimen de entidades controladas del exterior (ECE), en virtud de la Ley 1819 del 2016.

La implementación de normas de transparencia fiscal internacional (TFI) se ha definido como una prioridad de la política fiscal del Gobierno colombiano y, en la medida en que se aspira a ser miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en el corto plazo, es indispensable que se cuente con las mejores prácticas en materia tributaria. En consecuencia, la política fiscal del Gobierno nacional no solo ha estado encaminada a acoger en la legislación interna las más recientes recomendaciones consagradas en los diferentes informes de las acciones BEPS de la OCDE, sino que también se ha trabajado arduamente por conectar a Colombia con otros países, a través de diferentes convenios internacionales para mejorar su competitividad en materia de impuestos.

Por tal motivo, se está trabajando en la suscripción de convenios con más países, para la eliminación de la doble tributación (CDI) y la prevención de la evasión y elusión tributarias. Con la suscripción de tales convenios, la administración tributaria cuenta cada vez más con mayores y mejores herramientas para el intercambio de información financiera de los residentes fiscales colombianos, lo que constituye una de las herramientas más efectivas de fiscalización tributaria. Simultáneamente, el Gobierno nacional también ha suscrito varios acuerdos sobre la promoción y protección de inversiones con diferentes países.

### **Objetivo del proyecto de ley**

El régimen de ECE, creado por la Ley 1819 del 2016, corresponde a la adopción, en nuestro ordenamiento jurídico, de las recomendaciones de la OCDE en su informe de la acción 3 de BEPS. En consecuencia, responde al riesgo de

que los contribuyentes que ostentan una participación de control en una filial extranjera erosionen la base imponible colombiana y difieran el pago de impuestos indefinidamente mediante el traslado de los beneficios a la entidad controlada del exterior. Sin embargo, como se mencionó en la introducción, el régimen de ECE, como todas las normas, también tiene efectos con los diferentes compromisos adquiridos por Colombia a nivel internacional, así como efectos económicos para los contribuyentes colombianos que tienen entidades del exterior bajo su control. Como todo nuevo régimen que es implementado en nuestro país, solamente luego de transcurrido un tiempo es posible hacer una evaluación de la pertinencia de sus normas y de los efectos que no fueron previstos en la concepción de la norma.

Por otra parte, se han presentado importantes eventos a nivel internacional que no van en línea con el régimen de ECE colombiano y resultan con efectos económicos adversos para nuestros contribuyentes. En particular, es importante evaluar la reciente reforma tributaria en los Estados Unidos, que pone una presión importante en la competitividad de los empresarios colombianos, en la medida en que dicho país es el principal socio comercial de Colombia. La reducción del impuesto de renta a las empresas a una tarifa del 20 %, así como la implementación de un sistema parcial de tributación territorial, hacen que los empresarios de los Estados Unidos cuenten con una importante ventaja competitiva que es previsible que otros países también implementen en los próximos años.

También vale la pena destacar que otros países de la región que han implementado regímenes de TFI, lo han hecho de una forma más benéfica para sus contribuyentes que nuestro régimen de ECE.

Por las razones expuestas, es necesario modificar el régimen de ECE y tomar los correctivos necesarios que

permitan lograr un equilibrio entre un adecuado régimen de transparencia fiscal internacional que impida el diferimiento indefinido de ingresos de los residentes fiscales colombianos provenientes de rentas que no correspondan a actividades reales y que sean trasladados a una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición o a entidades sometidas a un régimen tributario preferencial.

### PROYECTO DE LEY

#### “Por medio del cual se modifica el régimen de entidades controladas del exterior”

El Congreso de la República de Colombia decreta:

**Artículo 1.º:** modifíquese el artículo 882 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**Artículo 882:** Entidades controladas del exterior sin residencia fiscal en Colombia (ECE)

Para efectos de lo previsto en este Título, son entidades controladas del exterior sin residencia fiscal en Colombia (ECE), aquellas que cumplen con la totalidad de los requisitos siguientes:

1. La ECE es controlada por uno o más residentes fiscales colombianos que:
  - a) Participen directa o indirectamente en el 50 % o más del capital o en los resultados de esta.
  - b) Ejercen influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de la entidad y

que puedan, entre otros, elegir o hacer elegir a la mayoría de los directores o administradores de la entidad.

- c) Que tengan relación entre sí, bien sea por un vínculo contractual de cualquier naturaleza, o porque son personas ligadas entre sí por matrimonio o por parentesco, hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad, o único civil.

## 2. La ECE no tiene residencia fiscal en Colombia.

**Parágrafo 1.º:** las ECE comprenden vehículos de inversión tales como sociedades, patrimonios autónomos, *trusts*, fondos de inversión colectiva, otros negocios fiduciarios y fundaciones de interés privado; constituidos, en funcionamiento o domiciliados en el exterior, ya sea que se trate de entidades con personalidad jurídica o sin ella, o que sean transparentes para efectos fiscales o no.

**Parágrafo 2.º:** se presume que los residentes fiscales tienen control sobre las ECE que se encuentren domiciliadas, constituidas o en operación en una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición; o aquellas entidades sometidas a un régimen tributario preferencial en los términos del artículo 260-7 del Estatuto Tributario, independientemente de la participación de los residentes fiscales en ellas.

**Parágrafo 3.º:** Para efectos de determinar la existencia o no de control en los términos del numeral 1.º del artículo 260-1 del Estatuto Tributario, la tenencia de opciones de compra sobre acciones o participaciones en el capital de la ECE se asimila a la tenencia de las acciones o participaciones directamente.

**Artículo 2.º:** modifíquese el artículo 884 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**Artículo 884:** Ingresos pasivos

Para efectos de lo dispuesto en este Título, son ingresos pasivos obtenidos por una ECE los siguientes, siempre y cuando sean superiores a 8500 UVT, de forma individual o conjunta, durante un mismo año o periodo gravable:

1. Dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución o realización de utilidades provenientes de participaciones en otras sociedades o vehículos de inversión, salvo que:

(a) Las utilidades que son susceptibles de distribución correspondan a rentas activas de la ECE, sus filiales, subordinadas o establecimientos permanentes, siempre y cuando:

(1) Dichas utilidades tengan su origen principalmente en actividades económicas reales llevadas a cabo por la ECE, sus filiales, subordinadas o establecimientos permanentes en la jurisdicción en la que se encuentre ubicada o tenga su residencia fiscal, según el caso, la ECE, sus filiales, subordinadas o establecimientos permanentes; y

(2) En el caso de las filiales, subordinadas o establecimientos permanentes de la ECE, que sean controladas indirectamente por uno o más residentes fiscales colombianos.

Para efectos de este literal, la referencia a utilidades que provengan principalmente de actividades económicas reales significa que dichas utilidades se deriven en un porcentaje igual o superior a un 80 % de ingresos que no sean considerados como rentas pasivas.

- (b) De haberse distribuido directamente a los residentes fiscales colombianos, los dividendos, retiros, repartos y cualquier otra forma de distribución o realización de utilidades habrían estado exentos de tributación en Colombia, en virtud de un convenio para evitar la doble imposición.

2. Intereses o rendimientos financieros. No se consideran rentas pasivas los intereses o rendimientos financieros obtenidos por una ECE que sea controlada por una sociedad nacional sometida a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia; o que

- (a) sea una institución financiera del exterior, y
- (b) no esté domiciliada, localizada o constituida en una jurisdicción calificada como una jurisdicción no cooperante o de baja o nula imposición, que no intercambie efectivamente de manera automática información con Colombia, de acuerdo con los estándares internacionales.

3. Ingresos derivados de la cesión del uso, goce o explotación de activos intangibles, tales como marcas, patentes, fórmulas, *software*, propiedad intelectual e industrial, y otras similares.

4. Ingresos provenientes de la enajenación o cesión de derechos sobre activos que generen rentas pasivas.

5. Ingresos provenientes de la enajenación o arrendamiento de bienes inmuebles, salvo que correspondan a la actividad principal de la ECE.

6. Ingresos provenientes de la compra o venta de bienes corporales que cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

- (1) sean adquiridos o enajenados de, para, o en nombre de, una persona relacionada;
- (2) sean producidos, manufacturados, contruidos, cultivados o extraídos en una jurisdicción distinta a la de la residencia o ubicación de la ECE; y
- (3) su uso, consumo o disposición se realice en una jurisdicción distinta a la de residencia o ubicación de la ECE.

7. Ingresos provenientes de la prestación de servicios técnicos, de asistencia técnica, administrativos, de ingeniería, de arquitectura, científicos, calificados, industriales y comerciales, para o en nombre de partes relacionadas en una jurisdicción distinta a la de la residencia o ubicación de la ECE.

**Parágrafo:** Las rentas de fuente colombiana que perciba una ECE no serán tratadas como rentas pasivas.

## BIBLIOGRAFÍA

- “Acuerdos internacionales de inversión vigentes”. *Ministerio de Comercio, Industria y Turismo*, [http://www.tlc.gov.co/publicaciones/6420/acuerdos\\_internacionales\\_de\\_inversion\\_vigentes](http://www.tlc.gov.co/publicaciones/6420/acuerdos_internacionales_de_inversion_vigentes).
- Arnold, Brian J. “A Comparative Perspective on the U.S. Controlled Foreign Corporation Rules”. *Tax Law Review* 65, n.º 3 (2012): 473-504, <http://heinonline.org/HOL/P?h=hein.journals/taxlr65&i=487>.
- Blum, Daniel W. “Controlled Foreign Companies: Selected Policy Issues – or the Missing Elements of BEPS Action 3 and the Anti-Tax Avoidance Directive”. *Intertax* 46, n.º 4 (2018): 296-312, <http://www.kluwerlawonline.com.ezproxy.uniandes.edu.co:8080/search.php?action=newsearch&topic=International+Law&fulltext=controlled+foreign+company&pubtype=specific&pubs%5B%5D=Intertax&tags=%5B%22Search+in%3A+Intertax%22%5D>.
- Bravo González, Juan de Dios. “Análisis jurídico y aspectos relevantes de la Ley 1819 de 2016”. *Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior*, n.º 42 (2018): 19-100, [http://www.icdt.co/wp-content/uploads/2018/02/Memorias-42-Jornadas\\_2.pdf](http://www.icdt.co/wp-content/uploads/2018/02/Memorias-42-Jornadas_2.pdf)
- Cummings, Jasper L. Jr. “The Foreign Dividends Received Deduction”. *Tax Notes* 158, n.º 11 (2018): 1-13, [https://online-ibfd-org.ezproxy.uniandes.edu.co:8443/kbase/#topic=doc&url=/document/tni\\_26wm1](https://online-ibfd-org.ezproxy.uniandes.edu.co:8443/kbase/#topic=doc&url=/document/tni_26wm1).
- Jacobs, Deborah L. “Zuckerberg, Moskovitz Give Big Bucks to Unborn Kids”. *Forbes*, 7 de marzo del 2012, <https://www.forbes.com/sites/deborahljacobs/2012/03/07/facebook-billionaires-shifted-more-than-200-million-gift-tax-free/#1e4945086c9f>.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). *Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 - Informe final 2015*. Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. París: OECD Publishing, 2016, <https://doi.org/10.1787/9789264267091-es>.

- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). "OECD Code of Liberalisation of Capital Movements". 2018, <https://www.oecd.org/daf/inv/investment-policy/Code-Capital-Movements-EN.pdf>.
- Pascuali Tello, Matías Cristóbal. "Corporaciones extranjeras controladas". *Revista Derecho Público Iberoamericano*, n.º 6 (2015): 221-235, <https://doi.org/648789737>.
- Rokahr, Alice y Maggie Cockburn. "Foreign Trusts and U.S. Tax Implications". *South Dakota Law Review* 61, n.º 3 (2016): 420-430, <https://heinonline-org.ezproxyegre.uniandes.edu.co:8843/HOL/P?h=hein.journals/sdlr61&i=446>.
- Rozo Gutiérrez, Carolina. "Régimen de entidades controladas del exterior", en *Comentarios a la reforma tributaria estructural. Ley 1819 de 2016*, editado por Juan Guillermo Ruiz Hurtado, 187-198. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017.
- Sacerdoti, Giorgio. "Bilateral Treaties and Multilateral Instruments on Investment Protection". *Collected Courses of the Hague Academy of International Law* 269 (1997): 251-454, [http://referenceworks.brillonline.com/entries/the-hague-academy-collected-courses/bilateral-treaties-and-multilateral-instruments-on-investment-protection-volume-269-ej.9789041111111.251\\_460](http://referenceworks.brillonline.com/entries/the-hague-academy-collected-courses/bilateral-treaties-and-multilateral-instruments-on-investment-protection-volume-269-ej.9789041111111.251_460).
- Toledo Concha, César y Marcelo Ramírez Adriaola. "La Acción 3 de BEPS, en el contexto de Colombia, Perú y Chile". *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez*, n.º 45 (2017): 39-49, <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/5316/documento/art04.pdf?id=6966>.
- Zanet, Elizabeth V. y Stanley C. Ruchelman. "A New Tax Regime for C.F.C.s: Who Is G.I.L.T.I.?" *Insights* 5, n.º 1 (2018): 16-33, <http://publications.ruchelaw.com/news/2018-01/tax-reform-gilti-fdii.pdf>.

## ***Jurisprudencia y otras fuentes***

26 U.S.C. § 957/s. f., US Code, <https://codes.findlaw.com/us/title-26-internal-revenue-code/26-usc-sect-957.html>.

C. N., art. 363.

L. 1189/2008.

L. 1819/2016.

Con. n.º 100202208-1440/20 de diciembre del 2017, DIAN.

Con. General Unificado n.º 0386/10 de abril del 2018, DIAN.

D. 624/1989.



# **MECANISMOS DE REPARACIÓN A VÍCTIMAS DESDE EL DERECHO TRIBUTARIO: UNA HISTORIA DE VÍAS CRUZADAS\***

Josué David Soto Montenegro

\* Para citar este capítulo: <http://dx.doi.org/10.15425/2017.232>

La firma del Acuerdo de Paz terminó con un conflicto que Colombia había soportado por más de medio siglo. Sin embargo, el proceso de implementación no solamente otorga medidas tendientes a garantizar la no repetición del conflicto y la reparación de las víctimas; detrás del conflicto y la construcción de paz hay una problemática económica, hacendística y tributaria mucho más compleja que el conflicto mismo; es decir, ¿de dónde saldrán los recursos necesarios para la implementación y la ejecución de lo acordado?, ¿serán suficientes?, ¿cómo, después de ello, reparar a las víctimas frente a un panorama económico crítico? Valeria y Elkin, dos víctimas del conflicto armado de distintos estratos sociales, cruzan su camino para buscar la reparación y ven dentro del derecho tributario herramientas útiles que pueden emplearse para tal fin, asumiendo también que la paz y la sostenibilidad son un problema de todos los colombianos.

## PALABRAS CLAVE

Reparación de víctimas, medidas tributarias, sostenibilidad, exención, beneficio fiscal, declaración de renta, mecanismos de reparación.

## GLOSARIO

**Exención:** Liberación de una carga o una imposición tributaria consignada por ley.

**Reparación:** Uno de los componentes de la reparación integral, mediante el cual se satisface económicamente un hecho victimizante.

**Reparación integral:** Derecho fundamental, según el cual las víctimas tienen la posibilidad de obtener, frente a los hechos victimizantes, verdad, justicia y reparación.

**SIVJRNRR:** Sistema Integral de Verdad, Justicia, Reparación y No Repetición.

**Sostenibilidad fiscal:** Orientación consagrada en la Constitución, según la cual se permite programar el acceso a los derechos económicos sociales y culturales, de acuerdo con la disponibilidad de recursos del Estado.

**UARIV:** Unidad para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas.

## MECANISMOS DE REPARACIÓN DE VÍCTIMAS DESDE EL DERECHO TRIBUTARIO: UNA HISTORIA DE VÍAS CRUZADAS

La economía colombiana, aun en tiempo de conflicto armado, fue sostenible, lo cual también se espera que ocurra durante la transición y el posconflicto. Según el Banco de la República<sup>1</sup>, el PIB tuvo un incremento (anual) del 1,58 % para diciembre del 2017 y su crecimiento promedio ha estado alrededor de un punto porcentual en los últimos 10 años. Ello también se soporta en la reducción del desempleo del 14,95 %, en el 2001, al 9,44 %, en el 2018<sup>[2]</sup>, con una cuenta corriente deficitaria del -3,55 % del PIB. Esto implica que es un país que importa más de lo que exporta y, contra todo pronóstico, sigue siendo una economía pobremente sostenida.

Según reportes del DANE<sup>3</sup>, el coeficiente de GINI (distribución del ingreso) para Colombia fue de 0,522 en el 2016, lo cual indica que se trata de un país enormemente desigual. Sin embargo, es un país que no ha entrado en una fuerte crisis económica, ni se ha enfrentado a procesos inflacionarios exacerbados (como en otros lugares del continente), aun teniendo un conflicto prolongado y una economía de guerra basada en los cultivos ilícitos.

1 Banco de la República, “Boletín de indicadores económicos”, *Indicadores económicos*, 2017, <http://www.banrep.gov.co/sites/default/files/paginas/bie.pdf>.

2 *Ibid.*

3 “Pobreza monetaria y multidimensional en Colombia 2016”, *Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE)*, 22 de marzo del 2017, acceso en noviembre del 2017, <http://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/pobreza-y-condiciones-de-vida/pobreza-y-desigualdad/pobreza-monetaria-y-multidimensional-en-colombia-2016>.

Dentro de este panorama, las víctimas del conflicto armado en Colombia buscan una reparación integral, supeditada al presupuesto nacional y al marco legal del posconflicto, el cual les permita a estos 8 771 850<sup>4</sup> ciudadanos poder acceder a la verdad, justicia y reparación. En este punto, encontramos a dos personas con vidas opuestas, pero unidas por una misma causa.

Elkin y Valeria se encontraban, como siempre, en los espacios de participación de víctimas del conflicto armado, pero se conocieron en cada café después de las reuniones. Elkin había salido desplazado de Chocó a causa de una toma por parte de un grupo armado paramilitar, en la que vio morir a sus padres. Por su parte, Valeria sufrió el secuestro de su padre y, después de un par de años, no supo nada más de él.

A pesar de haber pasado por hechos tan difíciles, Elkin se graduó de abogado; y Valeria, siguiendo la tradición de su padre, decidió formarse como politóloga. Ambos entendían la importancia de conocer los hechos que habían sufrido por causa del conflicto armado, por lo que, después de la firma del Acuerdo de Paz, se aventuraron a reclamar verdad, justicia y reparación.

Los dos tenían algo de conocimiento sobre los procesos de reparación. Desafortunadamente, no sabían qué vías tomar para que fueran reparados. Elkin no contaba con mucho dinero y le preocupaba saber si el Estado en algún momento tendría los recursos suficientes para una reparación integral. Por su parte, Valeria, tras el secuestro de su padre, había asumido la dirección de la empresa familiar y conocía los procesos de declaración de renta y los impuestos que debía asumir desde su propia empresa.

4 Unidad para las Víctimas. *unidadvictimas.gov.co*, 1 de abril del 2018, acceso el 24 de abril del 2018, <https://www.unidadvictimas.gov.co/es/registro-unico-de-victimas-ruv/37394>.

Siempre manifestaba su preocupación a Elkin de no ser un sujeto prioritario de reparación, por contar con recursos que la mayoría de las víctimas del país no tenían.

Aunque ellos no habían sido beneficiados por alguna medida de reparación, un día decidieron acudir juntos a la Unidad para la Atención y Reparación Integral a las Víctimas (UARIV), para saber qué se esperaba de la implementación del Acuerdo de Paz y cómo el proceso de reparación de las víctimas variaría. Un funcionario especializado de la Unidad afirmó que el proceso de reparación es mucho más complejo de lo que políticamente o por los medios de comunicación puede informarse. Es claro que, para hablar de reparación, se tiene un antecedente sobre la Ley 1448 del 2011 (Ley de Víctimas y Restitución de Tierras) y la Ley 975 del 2005 (Ley de Justicia y Paz). Ahora, afirmó el funcionario, debía adicionarse a este proceso el Sistema Integral de Verdad, Justicia, Reparación y No Repetición (SIVJRNR), formado a partir del Acto Legislativo 01 del 2017.

El funcionario añadió que, en suma, tenían dos formas de ser reparados: una por la vía administrativa y la otra por vía judicial. Una contenía valores preestablecidos de cuarenta salarios mínimos aproximadamente<sup>5</sup>, mientras que la otra estaba supeditada a la decisión de un juez. Sobre una nueva Jurisdicción Especial para la Paz (JEP), el funcionario aclaró que la reparación de las víctimas era un asunto de sostenibilidad fiscal y que no se contaba con los recursos suficientes. Además, se dependía de la priorización, de la celeridad de los procesos judiciales y de la implementación del Acuerdo.

Terminada la conversación con el funcionario, se encontraron con una nota de prensa en la que el presidente

5 Para el 2017, el salario mínimo era de \$737 717; según lo mencionado por el funcionario, se esperaba una reparación administrativa cercana a los \$29 508 680.

de la República afirmaba: “esto nos va a tomar muchísimo tiempo y ahí vamos a requerir paciencia. No hay recursos para reparar todas las víctimas al mismo tiempo, eso es un proceso. Tal vez las más urgentes, las más necesitadas y eso se va, se va dando”<sup>6</sup>. Valeria le dijo a Elkin que, al paso que iban y con la condición económica en la que se encuentra el país, tal vez solo él puede ser reparado; y que, por el lado de ella, muy probablemente ni sus hijos puedan ver tal reparación.

En este difícil escenario, tanto Elkin como Valeria se propusieron buscar formas diferentes de ser reparados, ya que no están dispuestos a esperar la disponibilidad de recursos del Estado y enfrentarse a un universo de víctimas que esperan su oportunidad. Por ello, iniciaron con su proyecto de reparación, cruzando sus propias capacidades, para encontrar una solución. Valeria se había intrigado por las preocupaciones de Elkin y por las historias que contaba sobre su natal Riosucio (Chocó). Revisando las nuevas disposiciones de la Reforma Tributaria (Ley 1819 del 2016), encontró una nueva forma de extinguir las obligaciones tributarias de su empresa por medio del pago de obras por impuestos en las zonas más afectadas por el conflicto armado (en adelante, Zomac). La empresa tenía un ingreso bruto, para el 2017, de \$1 200 000 000.

También vio la posibilidad de realizar una inversión en un proyecto productivo en la zona, consistente en el procesamiento del chontaduro para su exportación y consumo regional. Pensó que esto sería una buena idea para ayudar al retorno de Elkin a su tierra. Entre los dos, decidieron constituir una sociedad dedicada a la fabricación de productos

6 “No hay recursos para reparar todas las víctimas al mismo tiempo: Santos”, *Caracol Radio*, 14 de agosto del 2017, [http://caracol.com.co/radio/2017/08/14/nacional/1502735685\\_067139.html](http://caracol.com.co/radio/2017/08/14/nacional/1502735685_067139.html).

para consumo humano (Chontafritos S. A. S.), a base de chontaduro. El balance general aparece en la tabla 1.

Tabla 1. Balance general

<b>Activo</b>		<b>Pasivo</b>	
Inventario	\$10 000 000	Crédito bancario	\$10 000 000
Propiedad, planta y equipos	\$20 000 000	Patrimonio	\$20 000 000
Total	\$30 000 000	Capital	\$30 000 000

*Fuente:* elaboración propia.

También se contrataron diez empleados para el procesamiento del producto, la administración de la empresa y el manejo operativo de las ventas, y se realizó la inscripción en la Cámara de Comercio de Quibdó.

## PROBLEMÁTICA

¿Es posible lograr la reparación de víctimas con medidas diseñadas desde el derecho tributario y al mismo tiempo contribuir, con la solución, a la escasez de recursos para tal fin?

## ESTRATEGIAS DE SOLUCIÓN

### *El sentido de la reparación*

Se hace necesario iniciar el planteamiento de las estrategias de solución, basándose en el concepto de reparación, con el objetivo de comprender que los mecanismos que vayan a proponerse dentro de este texto responden a lo que tanto la ley como la jurisprudencia han determinado que pueda ser considerado como reparación. El concepto de reparación

ha sido uno de los términos ampliamente discutidos dentro de la academia y la jurisprudencia en la actualidad. Sin embargo, se debe precisar en esta oportunidad que no se hará referencia a *la reparación* como término acogido desde la óptica de la responsabilidad civil extracontractual, sino desde la confluencia de otras áreas del derecho (como el derecho administrativo y el derecho internacional de los derechos humanos) e, incluso, desde la antropología y la sociología. En esta ocasión, se ha delimitado la reparación sobre hechos que han ocurrido dentro del conflicto armado interno colombiano (independientemente del actor o sujeto que los haya perpetrado), para lograr la conexión entre la reparación a las víctimas y la tributación, que cumple más funciones diferentes a la mera obtención de recursos por parte del Estado.

Alrededor del planeta, se han presentado diferentes hechos de violencia que han dado lugar a diferentes estándares de reparación o, mejor aún, de transición. Estos contemplaban medidas que estaban enfocadas a buscar, después de aquellos hechos de violencia, verdad, justicia y reparación. Tal es el caso de las dictaduras del Cono Sur (Chile, Argentina, Uruguay y Brasil); la separación de la antigua Yugoslavia (Bosnia y Serbia); los regímenes autoritarios y segregacionistas de África, como El Congo, Sudáfrica, Ruanda; entre otros<sup>7</sup>.

En Colombia, la reparación como un concepto ha tenido un continuo desarrollo, tanto en el marco jurídico como en las decisiones de la Corte Constitucional. Antes de ver los antecedentes normativos domésticos, es importante reconocer que la definición cabe en un marco más amplio, consistente en la Convención Americana de Derechos Humanos, que fue aprobada en Colombia,

7 Kai Ambos, Ezequiel Malarino y Gisela Elsner, *Justicia de transición. Informes de América Latina, Alemania, Italia y España* (Montevideo: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2009).

mediante la Ley 16 de 1972. También se tienen en cuenta los conceptos emitidos por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (en adelante CIDH).

Andrés Javier Siri<sup>8</sup> reúne las determinaciones sobre el concepto de reparación integral, que buscan borrar las huellas de lo ocurrido y evitar la repetición de esos actos que han generado un daño, y que están encaminadas a tener una consecuencia patrimonial y extrapatrimonial. En su trabajo, se hace referencia a la importancia, desde la construcción misma del concepto de reparación, de la consecuencia patrimonial<sup>9</sup>. Así, la reparación, a la luz de la CIDH, va más allá de un pago por concepto de una indemnización sobre el daño causado. En cambio, se contemplan diferentes medidas complementarias a ese resarcimiento patrimonial, determinando así una relación de género-especie en la reparación y la indemnización.

El primer caso contencioso de la CIDH giró en torno a la desaparición forzada de Ángel Manfredo Velázquez Rodríguez, en Honduras, [...] En la sentencia sobre reparaciones emitida en dicho caso el 21 de julio de 1989, la CIDH consideró que el pago de una indemnización en moneda local y el recordatorio al Estado de Honduras de que debía cumplir con su deber de investigar y reparar, como una obligación ponderada en la sentencia de fondo y no como una medida de reparación autónoma, bastaba en el caso concreto para

- 8 Andrés Javier Rousset Siri, "El concepto de reparación integral en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos", *Revista Internacional de derechos humanos*, n.º 1 (2011), <http://www.revistaidh.org/ojs/index.php/ridh/article/view/6/4>.
- 9 *Ibid.* Antes de la conformación del concepto de reparación integral, históricamente se ha determinado la reparación a partir de la resolución del daño causado a una persona como una consecuencia de un hecho, un acto o una omisión.

tener por reparada a las víctimas del caso. En dicha oportunidad, el gobierno Hondureño había ofrecido una suma de dinero como “justa indemnización”, pero la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, como así también la viuda de la víctima en escrito presentado ante la CIDH, habían requerido otras medidas tales como el reconocimiento público de responsabilidad internacional, un monumento o plaza como recordatorio de la memoria de las víctimas, sin que formen parte del resolutivo mencionado<sup>10</sup>.

Es notorio que la construcción del concepto se hace sobre la resolución de casos, motivo por el cual es importante resaltar que en la referencia anterior se menciona la primera sentencia de la CIDH que ha avanzado en el otorgamiento de medidas, integrando elementos como la consideración del daño al proyecto de vida, la reparación simbólica, las medidas de satisfacción y no repetición, entre otros. Entre los últimos fallos abordados por la CIDH, está el relacionado con el caso de Pacheco León y otros vs. Honduras, del 15 de noviembre del 2017, donde la Corte detalladamente condena al Estado y deja un acápite dentro del fallo para las reparaciones. Estas van desde una indemnización pecuniaria, pasando por la continuidad de la investigación de los hechos ocurridos, la publicación de la sentencia en el diario oficial, establecer planes de formación y educación a funcionarios públicos sobre derechos humanos, hasta la presentación de actos públicos<sup>11</sup>.

Por otro lado, en Colombia las disposiciones en materia de reparación son diversas. Para efectos de la resolución de este caso, es necesario solo hacer una síntesis del

10 *Ibid.*, 67.

11 “Caso Pacheco León y otros vs. Honduras” (Corte Interamericana de Derechos Humanos, 15 de noviembre del 2017), [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_342\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_342_esp.pdf).

compendio de reparaciones insertas en todo el ordenamiento jurídico en el marco del conflicto armado interno. Inicialmente, se tiene presente la Ley 975 del 2005 (Ley de Justicia y Paz) y la Ley 1592 del 2012, que modifica la primera. Estas normas responden a un proceso transicional con los grupos paramilitares, pero contemplan la posibilidad de que otros grupos al margen de la ley puedan acogerse<sup>12</sup>.

Dentro de las disposiciones de estas normas se consagraba, por primera vez en el marco del conflicto armado, un concepto de reparación más amplio como uno de los elementos de la transición, en conjunto con la justicia y la no repetición:

**Artículo 8.º:** Derecho a la reparación. Derogado por el art. 41, Ley 1592 de 2012. El derecho de las víctimas a la reparación comprende las acciones que propendan por la restitución, *indemnización*, rehabilitación, satisfacción; y las garantías de no repetición de las conductas [...].

La indemnización consiste en compensar los perjuicios causados por el delito.

A pesar de que el concepto de reparación de la Ley de Justicia y Paz podría ser considerado, para su tiempo, integral e, incluso, avanzado, dadas sus iniciales garantías para las víctimas, lo cierto es que, en lo material, estaba

12 L. 795/2005, art. 1: “Objeto de la presente ley. La presente ley tiene por objeto facilitar los procesos de paz y la reincorporación individual o colectiva a la vida civil de *miembros de grupos armados al margen de la ley*, garantizando los derechos de las víctimas a la verdad, la justicia y la *reparación*.”

Se entiende por grupo armado organizado al margen de la ley, *el grupo de guerrilla o de autodefensas*, o una parte significativa e integral de los mismos como bloques, frentes u otras modalidades de esas mismas organizaciones, de las que trate la Ley 782 del 2002”. *Cursivas fuera del texto original.*

sujeto a diferentes condicionamientos, motivo por el cual fue objeto de crítica y, posteriormente, de reforma. El artículo 18 de la Ley 975 del 2005<sup>[13]</sup> sujetaba el acceso a beneficios por parte de los victimarios a entregar los bienes al Estado y, con ello, someterse a un incidente de reparación<sup>14</sup> conforme a las disposiciones penales de ese tiempo, en las cuales se tasaban los daños de las víctimas y se prorrateaban.

Los efectos económicos del incidente de reparación de justicia y paz se reunían en torno a una audiencia de conciliación<sup>15</sup>, en la cual se negociaba el valor de una eventual indemnización, acompañada de otros elementos de la reparación como programas de asistencia social y otras

13 L. 975/2005, art. 18: “*Formulación de imputación*. Modificado por el art. 18, Ley 1592 del 2012 [...] En esta audiencia, el fiscal hará la imputación fáctica de los cargos investigados y solicitará al magistrado disponer la detención preventiva del imputado en el centro de reclusión que corresponda, según lo dispuesto en la presente ley. Igualmente solicitará la adopción de las medidas cautelares sobre *los bienes de procedencia ilícita que hayan sido entregados* para efectos de la reparación a las víctimas”. Texto en cursivas declarado inexecutable por la Corte Constitucional mediante la Sentencia C-370 del 2006.

14 L. 975/2005, art. 23: “*Incidente de reparación integral*. Modificado por el art. 23, Ley 1592 del 2012. [...] Dicha audiencia se iniciará con la intervención de la víctima o de su representante legal o abogado de oficio, para que exprese de manera concreta la forma de reparación que pretende, e indique las pruebas que hará valer para fundamentar sus pretensiones. La Sala examinará la pretensión y la rechazará si quien la promueve no es víctima o está acreditado el pago efectivo de los perjuicios y este fuere la única pretensión formulada, decisión que podrá ser objeto de impugnación en los términos de esta ley”.

15 L. 975/2005, art. 23: “*Incidente de reparación integral*. [...] Admitida la pretensión, la Sala la pondrá en conocimiento del imputado que ha aceptado los cargos y a continuación invitará a los intervinientes a conciliar”.

medidas de reparación mencionadas anteriormente. Los bienes entregados para estos efectos pasaban a manos del Estado y se consignaban en un fondo de la Red de Solidaridad Social que contaba con apropiaciones presupuestales dispuestas para tal fin.

En este punto, ya es posible encontrar la gran limitativa del problema que se plantea dentro de esta narrativa, pues dentro del artículo 55 de la Ley de Justicia y Paz, las apropiaciones presupuestales se enmarcan en una medida posible para el Estado, de la siguiente manera:

**Artículo 55:** Funciones de la Red de Solidaridad Social. Derogado por el art. 41, Ley 1592 de 2012. La Red de Solidaridad Social, a través del Fondo de que trata la presente ley, tendrá a su cargo, de acuerdo con el presupuesto asignado para el Fondo, las siguientes funciones:

56.1 Liquidar y pagar las indemnizaciones judiciales de que trata la presente ley *dentro de los límites autorizados en el presupuesto nacional*<sup>16</sup>.

Sin embargo, la Corte Constitucional, mediante la Sentencia c-370 del 2006<sup>[17]</sup>, establece un criterio razonable de esa limitativa, de la siguiente manera:

6.2.4.3.1.4. Adicionalmente, el deber de reparar recae sobre el responsable del delito que causó el daño, de tal forma que el presupuesto general de la nación no es la única fuente de recursos para financiar el pago de las

16 Texto en cursivas, declarado inexecutable por la Corte Constitucional, mediante Sentencia c-370 de 2006.

17 C. Const, Sent. c-370, 2006, MM. PP. Manuel José Cepeda Espinosa, Jaime Córdoba Triviño, Rodrigo Escobar Gil, Marco Gerardo Monroy Cabra, Álvaro Tafur Galvis y Clara Inés Vargas Hernández.

indemnizaciones judicialmente decretadas. La norma juzgada parecería eximir al condenado de su deber de reparar en cuanto al elemento de la indemnización.

6.2.4.3.1.5. Lo anterior no significa que la disponibilidad de recursos públicos sea irrelevante o que la Comisión Nacional de Reparación y Rehabilitación pierda su facultad de fijar criterios para distribuir los recursos destinados a la reparación (artículo 52.6). *Lo que sucede es que el derecho cierto no se puede desconocer en virtud de los recursos disponibles en una determinada vigencia fiscal.* Las limitaciones presupuestales justifican medidas de distribución equitativas y temporales de los recursos escasos, pero no el desconocimiento del derecho judicialmente reconocido, situación diferente a aquella en la cual se puede encontrar quien no cuenta a su favor con una providencia judicial específica que ya haya definido el monto de la indemnización a que tiene derecho<sup>18</sup>.

Es importante anotar que la limitación no desconoce el derecho a la reparación y al monto que esta pueda llegar a tener en términos de indemnización, por lo que se sujeta a un universo de víctimas para que sea distribuido de forma equitativa. Aunque esta posición de equidad resulte justa frente a un gran número de víctimas, extiende en el tiempo la posibilidad de acceder a la reparación, pues se tienen que emplear numerosas vigencias fiscales.

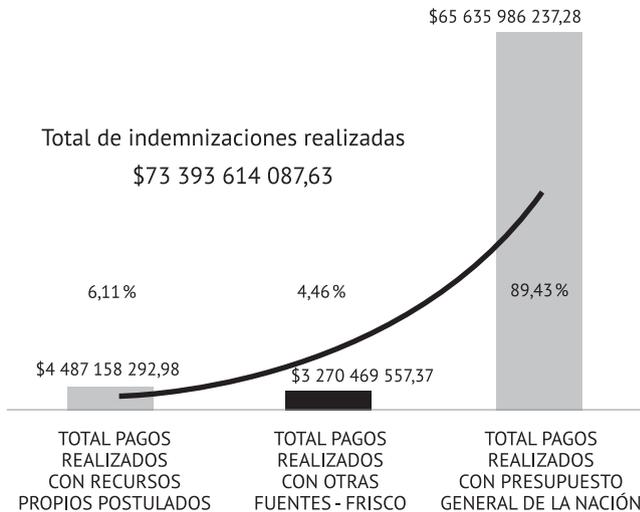
Muestra de ello son las sentencias que aún quedan con ejecutoria pendiente. Según reporta la Unidad de Víctimas<sup>19</sup>, son 20 los responsables que se acumulan, en términos de procesos judiciales hasta la fecha (correspondientes

18 Cursivas fuera del texto original.

19 “Reparación judicial en justicia y paz”, *Unidad para la Atención y Reparación Integral de las Víctimas*, acceso el 27 de abril del 2018, <http://www.unidadvictimas.gov.co/es/reparaci%C3%B3n-judicial-en-justicia-y-paz/14875?page=1>.

a 37 procesos legales aún sin ejecutoriar, dentro de un rango de 10 años, aproximadamente). En el mismo reporte, la Unidad establece que el porcentaje de las indemnizaciones que el Estado cubre con recursos propios es del 89,43 %, con corte al 2015.

Gráfica 1. Total de indemnizaciones judiciales con corte el 30 de diciembre del 2015: \$73 393 614 087,63<sup>(20)</sup>.



Por particular que esto pueda resultar, no es el límite que el Estado ha conocido sobre las indemnizaciones como parte de la reparación de víctimas: es el primer ejemplo de esta continuidad en el uso de los recursos del Estado de forma creciente. Posteriormente a esta norma controvertida, se creó la Ley 1448 del 2011, conocida como la Ley de Víctimas y Restitución de Tierras.

20 *Ibid.*

Con la entrada en vigor de la Ley de Víctimas, el modelo de reparación se amplió en lo que tiene que ver con garantías para las víctimas. La Ley reconsideró el concepto de reparación; y, en términos económicos, el Estado asumió otra posición. Sin embargo, continuó con la sujeción a la disponibilidad de recursos (manejados, de igual manera, por un fondo especial encargado de realizar las reparaciones).

Según las disposiciones de la Ley 1448 del 2011, cada víctima tiene derecho a reconocerse como tal, independientemente del proceso que se lleve contra el victimario<sup>21</sup>, pues su reconocimiento está enmarcado en un conflicto armado interno y, solo por ese hecho, tiene el derecho de obtener verdad, justicia y reparación por los hechos ocurridos<sup>22</sup>. Ahora bien, en ese orden de ideas, la separación del reconocimiento de víctimas permitió al Estado asumir la reparación desde dos vías posibles: una, la reparación por vía judicial, similar a la consignada en la Ley de Justicia y Paz; y otra, la reparación por vía administrativa, de la cual se desprende la primera aproximación a la solución de la problemática presente en este caso<sup>23</sup>.

Sin embargo, en términos económicos, la Ley consolidó la reparación como responsabilidad exclusiva del Estado, ya que no se puede esperar a que sean entregados todos los bienes por parte de los grupos armados para iniciar el proceso de reparación, teniendo en cuenta que los niveles de afectación de las víctimas son de distinta naturaleza y que, en la mayoría de los casos, subsisten dificultades como el desempleo o la pobreza, aunque los hechos victimizantes hayan cesado. Muestra de ello es la consideración de

21 L. 1448/2011, art. 3.

22 L. 1448/2011, art. 9.

23 Dentro del concepto de reparación, también se incluye la posibilidad de ser reparado de forma colectiva, bajo la determinación de un grupo de personas bien sea por hechos, territorios o enfoque diferencial.

la revictimización a la que se enfrentan las víctimas que intervienen en los procesos judiciales, de retorno o de restitución, como tener que solventar gastos de los procesos, el transporte o activar los sistemas de protección del Estado frente a las amenazas que hacen durante su proceso como reclamante o sujeto de reparación; y, más aun, aquellas víctimas de desplazamiento forzado que, al día de hoy, son la gran mayoría de víctimas registradas<sup>24</sup>.

Sobre esta consolidación de la responsabilidad del Estado, se hace el análisis de las vías de reparación. En primer lugar, es importante tener en cuenta que tanto los procesos en Justicia y Paz, como los orientados por las disposiciones de la Ley 1448 del 2011<sup>[25]</sup>, se encuentran aún a la espera de una definición en términos de reparación, por lo que las víctimas siguen esperando recibir, por concepto de indemnización, una suma sujeta a los límites de la ley, es decir, en el marco del Decreto 4800 del 2011 y el Decreto 3011 del 2013, los cuales establecen el monto de indemnización hasta un tope de 40 salarios mínimos.

En segundo lugar, se creó una forma de reparación por vía administrativa de forma individual, sujeta a la que se había planteado anteriormente sobre el reconocimiento de los victimarios. Esta vía se creó como un mecanismo más eficiente de reparación, con respecto a los términos de los procesos judiciales<sup>26</sup>. Se desarrolló inicialmente en el marco

24 Unidad para las Víctimas, *unidadvictimas.gov.co*. Según la cifra de totalidad de víctimas, de las 8 771 850 víctimas, 7 457 949 corresponden a hechos de desplazamiento, es decir, más del 85 % del número total de víctimas registradas hasta el momento.

25 Como normas articuladas con la Ley 1448 del 2011, para efectos de esta narrativa se deben tener en cuenta el Decreto 4800 del 2011, el Decreto 3011/2013 y la Ley 1753/2015.

26 L. 1448/2011, arts. 132- 134.

de un contrato de transacción<sup>27</sup>, en el cual la víctima acepta las condiciones en las que deba efectuarse el pago de la indemnización. Sin embargo (y este es el cierre del problema en la narrativa), la indemnización está sujeta a la disponibilidad fiscal. Así, el Estado se excusa para no cubrir la totalidad de las víctimas como sujetos de reparación, y para adicionar medidas que no impliquen el pago de una suma (como es el caso de las reparaciones simbólicas).

Sin embargo, la Corte Constitucional discutió la naturaleza de esta transacción en el marco de un conflicto armado cuando los delitos que se han cometido son catalogados como delitos de lesa humanidad. Por este motivo, se rompió con la naturaleza del contrato de transacción y se dejó claro que, cuando se trata de delitos de lesa humanidad, no se pueden transigir:

Si bien esa medida, en principio no sería contraria al artículo 90 de la Constitución, como quiera que cuando las víctimas no celebren el contrato de transacción, pueden acudir a la acción de reparación directa para buscar formas de reparación, en el caso de los daños causados por crímenes de lesa humanidad, tales como tortura, genocidio, desaparición forzada, ejecuciones extrajudiciales, y violaciones, o cuando concurran en una misma víctima varios de estos hechos y sean atribuibles a agentes del Estado, el cerrar toda posibilidad de reparación pecuniaria adicional, por el simple hecho de haber suscrito el contrato de transacción, resulta contrario al derecho de

27 L. 1448/2011, art. 132: “La víctima podrá aceptar, de forma expresa y voluntaria, que la entrega y recepción de la indemnización administrativa se entienda realizada *en el marco de un contrato de transacción* en el cual la víctima acepta y manifiesta que el pago realizado incluye todas las sumas que este debe reconocerle por concepto de su victimización, con el objeto de precaver futuros procesos judiciales o terminar un litigio pendiente”. *Cursivas, fuera del texto original.*

las víctimas a ser reparadas integralmente, pues por esta vía se les impondría el deber de soportar un daño antijurídico exorbitante que resulta desproporcionado a la luz de lo que establece el artículo 90 de la Constitución<sup>28</sup>.

Posterior a pronunciamiento de la Corte Constitucional, la ley del Plan de Desarrollo (Ley 1753 del 2015) derogó las expresiones referidas al contrato de transacción<sup>29</sup>, asu-

28 C. Const., Sent. c-099, 2013, M. P. María Victoria Calle Correa, acceso 27 de abril del 2018, <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=71087>

29 L. 1753/2015, art. 132: “Derogatoria del contrato de transacción. Deróguese los incisos 2º, 3º del artículo 132 de la Ley 1448 del 2011, así como la expresión del párrafo primero del mismo artículo: Así mismo, las víctimas que al momento de la expedición de la presente ley hubiesen recibido indemnización administrativa por parte del Estado, contarán con un (1) año contado a partir de la expedición de la presente ley para manifestarle por escrito, a la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional o a la Unidad Administrativa Especial para la Atención y Reparación a las Víctimas, si ya estuviese en funcionamiento, si desean aceptar de forma expresa y voluntaria que la indemnización administrativa fue entregada en el marco de un contrato de transacción en los términos del presente artículo. En este evento, la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional o a la Unidad Administrativa Especial para la Atención y Reparación a las Víctimas según sea el caso, deberá volver a examinar el monto de la indemnización entregado a la víctima y comunicarle el procedimiento que debe surtir, de conformidad con el reglamento que el Gobierno nacional establezca para el efecto, para entregar las sumas adicionales a que haya lugar”. Igualmente, se deroga la expresión del artículo 133 de la Ley 1448 del 2011: “En los eventos en que la víctima no acepte de forma expresa y voluntaria, que la entrega y recepción de la indemnización administrativa se entiende realizada en el marco de un contrato de transacción en los términos del artículo anterior, y el Estado sea condenado judicialmente a repararla, se descontarán de dicha condena la suma de dinero que la víctima haya recibido de cualquier entidad del Estado y que constituyan reparación”.

miendo la reparación como un concepto amplio sobre los crímenes cometidos por los distintos actores armados; y teniendo en cuenta que el derecho a la reparación es indiscutible, aun bajo la consideración de fórmulas legales similares, como la responsabilidad extracontractual. En beneficio de lo anteriormente mencionado, también se hace posible encontrar en este punto la génesis de la solución de esta narrativa, ya que desde la perspectiva de la Ley 1448 del 2011, las vías de reparación son de manifiesta voluntad de las víctimas. Por este motivo, tanto para el Estado como para los particulares, se hace posible rediseñar las condiciones en las que se da esa reparación.

Un nuevo panorama dentro de la justicia transicional se suma a este análisis de la reparación, suscrito el Acuerdo Final para la Paz con la guerrilla de las FARC-EP. El Estado puso en marcha un plan de implementación de este acuerdo, bajo un procedimiento legislativo especial y unas facultades especiales otorgadas al ejecutivo (*Fast Track*)<sup>30</sup>. Se creó la base fundamental con el Acto Legislativo 01 del 2017, que establece un Sistema Integral de Verdad, Justicia, Reparación y No Repetición (en adelante, SIVJRNR), integrado por tres órganos: la Jurisdicción Especial para la Paz (JEP), la Comisión de Esclarecimiento de la Verdad (CEV) y la Unidad de Búsqueda de Personas Dadas por Desaparecidas. Para efectos de esta narrativa, solo haremos mención en esta oportunidad al componente de reparación, el cual es transversal a todos los órganos del SIVJRNR y está consagrado en el artículo 18 de la norma:

*Artículo transitorio 18: Reparación Integral en el Sistema Integral de Verdad, Justicia, Reparación y No repetición.*  
En el marco del Sistema Integral de Verdad, Justicia, Reparación y No Repetición, el Estado garantizará el

30 A. L. 01/2016, G. Mendoza.

derecho a la reparación a las víctimas de graves violaciones a los derechos humanos e infracciones al Derecho Internacional Humanitario que hayan sufrido daños, individual o colectivamente con ocasión del conflicto armado. *La reparación será garantizada por el Estado de manera integral, adecuada, diferenciada y efectiva, priorizando la distribución de las medidas de reparación entre las víctimas teniendo en cuenta el universo de víctimas del conflicto armado y buscando la igualdad en el acceso y la equidad en la distribución de los recursos disponibles, y dando preferencia en la atención a los sujetos de especial protección constitucional*<sup>31</sup>.

A pesar de que la reparación en esta última norma sí reconoce de forma plena al Estado como responsable de la garantía, aún conserva la limitación que se ha tenido desde normas anteriores, como la Ley de Justicia y Paz: (1) el límite del universo de víctimas; (2) los recursos disponibles; y (3) el orden de prelación sobre sujetos de especial protección constitucional<sup>32</sup>.

Ya fijado el último parámetro de la reparación para el derecho colombiano, se encontrará, en el principio de equidad, el fundamento rector de la solución de esta narrativa tributaria para la reparación. Ello permitirá desarrollar no solamente una alternativa a la reparación, mediante la modificación de algunas de las normas antes mencionadas (que aún se encuentran vigentes), sino también la posibilidad de diseñar un programa sostenible para el Estado y satisfactorio para las víctimas, desde el derecho tributario. Este programa se desarrollará más adelante.

31 A. L. 01/2017, art. 18. Cursivas fuera del texto original.

32 Si bien el mismo carácter de víctima le otorga a la persona la condición de sujeto de especial protección constitucional, otros criterios refuerzan esta calidad, como el enfoque diferencial, las condiciones de vida y la territorialización.

### ***Sostenibilidad fiscal y escasez: ¿un problema económico para la reparación?***

Hasta este momento, se ha planteado la evolución del concepto de reparación, conforme se ha dado mayores garantías a las víctimas (como sucedió con la sentencia T-025 del 2004, entre otras<sup>33</sup>, la cual ha generado medidas de seguimiento a procesos reparadores o la inclusión de otros grupos poblacionales). Sin embargo, hasta este punto se ha hecho notoria la limitación del Estado frente a la utilización de recursos disponibles y frente a la necesidad de utilizar varias vigencias fiscales para cumplir con el objetivo de la reparación, teniendo en cuenta que el Estado asume de forma directa la garantía de reparación, más allá de los bienes que puedan ser entregados por los victimarios.

La reparación pasó de estar sujeta a los bienes que puedan entregar los victimarios (de lo cual se omiten los actos de ocultamiento o testaferrato), a ser una responsabilidad del Estado, según lo contemplado en la Ley 1448 del 2011 y en el Acto Legislativo 01 del 2017. Ello obliga al Estado a tener los recursos suficientes para garantizar a cada víctima una debida reparación integral, la cual incluye una medida indemnizatoria que provendría de los ingresos del Estado, que se componen, en su mayoría, por ingresos de orden tributario.

No obstante, el fondo de reparación a víctimas no solamente está integrado por los recursos que sean presentados por los victimarios, y por los recursos del presupuesto general de la Nación:

33 Véase también C. Const., Sent. T-054, 2017, M. P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.

Consolidación de los recursos que se pueden afectar para el pago de las indemnizaciones: Teniendo en cuenta que los artículos 54 de la Ley 975 del 2005, 177 de la Ley 1448 del 2011 y 2.2.2.4.1 del Decreto 1069 del 2015, establecieron que los recursos que conforman el Fondo para la Reparación de la Víctimas son los siguientes:

- ▶ Los que entregan a cualquier título los miembros de los GAOAML (Grupos Armados Organizados al Margen de la Ley) (Recursos propios entregados por el postulado condenado, frente o bloque al cual perteneció)
- ▶ Los que provengan del Presupuesto General de la Nación
- ▶ Las donaciones en dinero o en especie, nacionales o extranjeras
- ▶ El producto de las multas y condenas impuestas contra personas naturales y jurídicas que hubiesen apoyado, financiado o prestado colaboración de cualquier carácter a los grupos armados ilegales.
- ▶ El producto de las donaciones en el redondeo de las vueltas en almacenes de cadena y supermercados, transacciones virtuales y cajeros electrónicos.
- ▶ Los recursos provenientes de los procesos de extinción de dominio de acuerdo al porcentaje fijado<sup>34</sup>.

Por lo tanto, la falta de recursos para la reparación no puede ser un alegato para el Estado. Esto elimina la preocupación de las personas que intervienen en el caso, ya que debe tenerse en cuenta que, si bien el proceso de reparación es complejo, obedece a que la distribución de los recursos debe hacerse según un orden de priorización y frente al gran número de víctimas. Sin embargo, la Corte constitucional, mediante Sentencia C-753 del 2013, dijo:

34 *Ibid.*

El derecho a la reparación de las víctimas es fundamental y no puede ser limitado, negado o desconocido por razones de sostenibilidad fiscal ya que se ha considerado que este es solo un criterio orientador de las ramas del poder para conseguir los fines del Estado. Bajo la misma lógica, la estabilidad fiscal tampoco se constituye en un criterio que pueda limitar o socavar los derechos fundamentales<sup>35</sup>.

Aunque exista esta garantía por vía jurisprudencial sobre la posibilidad de reparar, lo cierto es que los demás elementos que integran el fondo de reparación no alcanzan el porcentaje de participación que tienen los recursos del Estado: se vio anteriormente, con Justicia y Paz, que el 89,43 %<sup>36</sup> de las reparaciones se hace con el presupuesto de la Nación. A ello, hay que sumar las donaciones de naciones extraje-ras que también tienen destinaciones al robustecimiento del aparato del Estado dedicado a la atención integral a las víctimas y, ahora, a la sostenibilidad del SIMJRN.

En la academia, se ha hecho la respectiva anotación sobre las implicaciones de una transición y un posconflicto, en términos de ingresos para el Estado. Eleonora Lozano<sup>37</sup> evidencia que varios autores concluyen, ante este escenario de posconflicto, que se hace necesario robustecer el Estado en términos de institucionalidad y gasto. Esto impone una reformulación de las políticas tributarias y la creación de herramientas (impuestos) que permitan aumentar los ingresos para afrontar el nuevo panorama. Además, refrenda lo dicho anteriormente sobre el esfuerzo fiscal que se hace necesario para la reparación,

35 C. Const., Sent. C-753, 2013, M. P. Mauricio González Cuervo.

36 La cifra referida, como puede observarse, es del 2015, motivo por el cual incluye procesos de reparación en la L. 1448/2011.

37 Eleonora Lozano, *Perspectivas jurídicas para la paz colombiana: Algunas consideraciones económicas pro igualdad* (Argentina: Editorial Librería, 2015).

más allá de la integración de las fuentes que puedan costearlo. El Estado también ha organizado las fuentes de financiamiento para el posconflicto de forma general, sobre el marco fiscal de mediano plazo, teniendo en cuenta que su integración no es muy distinta de lo visto en Justicia y Paz:

Tabla 2. Fuentes de financiamiento del posconflicto<sup>38</sup>

<b>Fuente</b>	<b>Costo total (\$billones*)</b>	<b>Participación sobre el total</b>
Presupuesto General de la Nación	46,7	36,0 %
Sistema General de Participaciones	37,8	29,2 %
Sistema General de Regalías	19,7	15,2 %
Entidades Territoriales-Recursos propios	5,5	4,3 %
Cooperación internacional	11,6	8,9 %
Inversión privada	8,3	6,4 %
<b>Total</b>	<b>129,5</b>	<b>100 %</b>

\* Precios constantes del 2016

Así, la reparación puede ser entendida como un problema económico sobre la captación de los recursos del Estado, esto es, sobre los ingresos corrientes. También puede entenderse como un problema de asignación dentro

38 “Marco fiscal de mediano plazo 2017” (Ministerio de Hacienda, 2017), [www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FP\\_MHCP\\_WCC-078748%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased](http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FP_MHCP_WCC-078748%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased).

del presupuesto nacional. Para la vigencia fiscal del 2018, se aprobó un presupuesto 1,8 billones de pesos<sup>39</sup>, a pesar de que, desde la dirección de la Unidad para las Víctimas, se habían solicitado 2,6 billones de pesos.

Según el marco fiscal de mediano plazo en proyección a la vigencia del 2017, se esperaba ingresos corrientes por el orden de 140,7 billones de pesos<sup>40</sup>; mientras que en la Ley de Presupuesto, para el 2018 se registraron 139,9 billones de pesos por ingresos corrientes. De esos ingresos corrientes, 130,4 billones de pesos corresponden a ingresos de orden tributario; es decir, que el 93,2 % de los ingresos corrientes de la Nación son producto del recaudo tributario.

Mauricio Plazas Vega<sup>41</sup> menciona, de acuerdo con *Merryl Lynch Global Research*, que solamente para la reparación de víctimas se necesita el 1,37 % del PIB para cubrir el 100 % de la reparación. Esto equivale, aproximadamente, a 11 billones de pesos (en promedio, 4 billones de pesos anuales). Solo analizando este punto, faltaría por estimar el resto de las necesidades que tiene el Estado en materia de implementación e inversión de gastos de otra naturaleza. El panorama resulta aun más complejo cuando, para el 2018, según *El Espectador*<sup>42</sup>, se ha recortado el

39 L. 1873/2017, art. 2.

40 Ministerio de Hacienda, “Marco fiscal de mediano plazo 2017”, 2017, acceso el 28 de abril de 2018, [http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%-2FP\\_MHCP\\_WCC-078748%2F%2FidPrimaryFile&revision=latestreleased](http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%-2FP_MHCP_WCC-078748%2F%2FidPrimaryFile&revision=latestreleased).

41 Mauricio Plazas Vega, *Hacienda Pública y Posconflicto en Colombia* (Bogotá: Temis, 2015).

42 “Presupuesto General para 2018 asciende a \$235,6 billones”, *El Espectador*, 28 de julio del 2017, <https://www.elespectador.com/economia/presupuesto-general-para-2018-asciende-2356-billones-articulo-705395>.

plan de inversiones en 6,93 billones, dejando a todo el posconflicto con solo 2,4 billones de pesos<sup>43</sup>. Es un gran indicativo de lo que se avecina en sostenibilidad y, por ende, un replanteamiento del conflicto.

Pero un Estado no puede orientar todo su gasto en la implementación del Acuerdo. Lo cierto es que esa posición, desde una perspectiva social, no solamente le concierne al Estado colombiano, sino también a los ciudadanos. Aunque sea una consideración difícil, debe tenerse en cuenta una reformulación tributaria, un traslado del gasto y una transformación del reto de la implementación en un tema de interés nacional.

Desde la perspectiva tributaria y fiscal se puede ofrecer una serie de mecanismos que sustenten esta implementación: las necesidades del campo colombiano y la reparación de sus víctimas. Estos son los principales aspectos por solucionar, teniendo en cuenta los problemas económicos a resolver, según lo anteriormente expuesto.

Con base en el anterior análisis, sumado al panorama ofrecido por Plazas Vega, se hace necesario reformular la política tributaria para solventar las necesidades del posconflicto; y promover un especial énfasis en la reparación de víctimas, para encontrar la solución del caso de Elkin y Valeria. Esta reformulación de la política tributaria no

43 Las cifras oficiales por su parte estiman un recorte en la inversión del Estado pasando de 35,9 billones en el 2017 a 34,3 billones en el 2018, según los documentos “Boletín No. 151” (Ministerio de Hacienda, 28 de julio del 2017), [http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FP\\_MHCP\\_WCC-087865%2F%2Fid-cPrimaryFile&revision=latestreleased](http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FP_MHCP_WCC-087865%2F%2Fid-cPrimaryFile&revision=latestreleased); y “Boletín No. 176” (Ministerio de Hacienda, 19 de octubre del 2016), [http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FP\\_MHCP\\_WCC-059064%2F%2Fid-cPrimaryFile&revision=latestreleased](http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FP_MHCP_WCC-059064%2F%2Fid-cPrimaryFile&revision=latestreleased) respectivamente.

puede ser orientada solamente a aumentar el recaudo tributario, mediante la creación de nuevos tributos (más aun, cuando hace apenas un año se aplicó una nueva reforma tributaria con la Ley 1819 del 2016, la cual se había propuesto, entre otras cosas, para sobrellevar el gasto del posconflicto).

Como un elemento de interés y una herramienta útil dentro las estrategias de solución del caso, resulta paradójico que, previo a la firma del Acuerdo Final de Paz, la reforma tributaria ya incluía un elemento para la puesta en marcha de la nueva política social del Estado colombiano, en las zonas más afectadas por el conflicto. Como era de esperarse, se trataba de incentivos tributarios para las personas jurídicas que realicen inversiones en determinados territorios nacionales, con el propósito de mejorar la infraestructura regional y mejorar las condiciones económicas de esas zonas (Zomac). De esta forma de extinción de las obligaciones tributarias, se hará mención más adelante, con el objetivo de proponer una estrategia de reparación.

### ***Tributación de personas naturales: análisis de las estrategias de solución sobre el principio de equidad***

Según reporta el Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE), la población colombiana es de 49 741 538<sup>[44]</sup> personas, de las cuales 8 771 850<sup>[45]</sup> son víctimas; es decir que el 17,42 % de la totalidad de la población colombiana (al menos, para el registro único

44 Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE), ¿Cuántos somos?, s. f., último acceso el 28 de abril del 2018, <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/demografia-y-poblacion/censo-nacional-de-poblacion-y-vivenda-2018/cuantos-somos>.

45 Unidad para las Víctimas, [unidadvictimas.gov.co](http://unidadvictimas.gov.co).

de víctimas) corresponde a sujetos de reparación. Por otro lado, para el 2018 se ha proyectado que, al menos, 2 700 000<sup>[46]</sup> personas sean declarantes de renta y complementarios. Sobre ese supuesto, el 5,42 % de la población soporta los ingresos tributarios del país, en lo que tiene que ver con este impuesto.

Ahora bien, en el trascurso de la investigación para resolver este caso, ninguna entidad que haya estado encargada del manejo estadístico ha relacionado el número de víctimas registradas que sean sujetos de impuesto sobre la renta<sup>47</sup>. Por esto, es necesario hacer un planteamiento teórico previo al desarrollo de las estrategias de solución.

De la totalidad de las víctimas registradas, apenas el 20,11 % no son sujetos de atención (es decir que reciben ayuda humanitaria o para el sostenimiento de forma anticipada). Esto deja a 6 663 952 sujetos por ser amparados, de los cuales ninguno de ellos es o podrá ser sujeto de declaración de renta. Desde luego, ese 20,11 % no puede entenderse como correspondiente a declarantes de renta, ni como perteneciente a un sector formal de trabajo, teniendo en cuenta que la mayoría de las víctimas está ubicada en el sector rural.

Siendo así, supóngase que solo un 5 % de la población de víctimas que no necesitan atención previa son declarantes de renta, es decir, 100 132 víctimas. Ahora, supóngase que cada una de ellas sea por un momento reparada al

46 “Más colombianos a declarar renta a partir del 2017”, *Caracol Radio*, 20 de octubre del 2016, [http://caracol.com.co/radio/2016/10/20/economia/1476940950\\_117628.html](http://caracol.com.co/radio/2016/10/20/economia/1476940950_117628.html).

47 A pesar de que se indagó dentro de los sistemas de información digital del Estado sobre esta cifra y también se enviaron peticiones orientadas a conseguirlos tanto a la DIAN como al Registro Único de Víctimas (RUV), no se tuvo respuesta alguna.

valor más alto permitido en la ley, es decir, 40 salarios mínimos<sup>48</sup> (lo cual implica que, al valor actual del salario mínimo —\$781 242—, obtenga una reparación de \$31 249 680). Con ello, para decir que el monto de las reparaciones que estas víctimas pueden obtener bajo este supuesto puede estar entre los \$78 227 323 944 y los 3,1 billones de pesos, dicho rango corresponde a reparar ese 5 % desde un salario mínimo para cada una, hasta los 40 salarios.

Con lo mencionado en líneas anteriores, la suma que estas víctimas pueden llegar a percibir sería del orden de más de dos vigencias fiscales para reparar a poco más de cien mil. Es aquí desde donde el derecho tributario puede entrar a aplicar una solución más eficiente para la distribución de aquella suma de dinero que, valga la pena recordarlo, hace parte de los ingresos corrientes de la Nación, y que puede ser destinada de forma más equitativa.

Ciertamente, la aplicación del derecho tributario en este sentido es algo que no tiene precedente alguno en Colombia, ni tampoco a nivel internacional; por lo que se vuelve una vía que inicia desde la academia para solucionar, en parte, una gran problemática nacional. Hay que considerar que la mayoría de las perspectivas económicas y tributarias orientadas al posconflicto buscan aumentar el flujo de los ingresos, pero no usar mecanismos reparadores más equitativos. Es importante también mencionar que, con estas estrategias, se pretende no menoscabar el derecho a la reparación, ya que, como ha sido claro para la Corte Constitucional<sup>49</sup> e incluso para la CIDH<sup>50</sup>, existen

48 D. 4800/2011.

49 C. Const, Sent. c-370, 2006, MM. PP. Manuel José Cepeda Espinosa, Jaime Córdoba Triviño, Rodrigo Escobar Gil, Marco Gerardo Monroy Cabra, Álvaro Tafur Galvis y Clara Inés Vargas Hernández.

50 Rousset Siri, "El concepto de reparación integral".

herramientas de reparación más allá de una indemnización monetaria, pero que conservan su naturaleza económica (pues un beneficio fiscal guarda un incentivo de naturaleza económica).

Diferentes autores han tratado el posconflicto a nivel económico. Desafortunadamente, no lo han hecho a un nivel tributario, como el que se pretende establecer aquí. Germán Valencia, en un análisis sobre las condiciones económicas del posconflicto para el 2006, mencionaba trágicamente una continuidad del conflicto en estos términos: “Los diversos grupos, incluyendo el Estado, han cambiado sus estrategias para sobrevivir o aumentar su poder, han visto en el mercado de las drogas ilícitas, en la expropiación de tierras, en el secuestro y la extorsión y en las ayudas internacionales fuentes de recursos para continuar en esta dinámica”<sup>51</sup>. Reflejo de ello también resultaron ser los planes de seguridad de gobiernos anteriores, como el de Andrés Pastrana y Álvaro Uribe, los cuales empleaban un amplio margen del gasto público en sus planes de seguridad, con el fin de aumentar el crecimiento económico<sup>52</sup>.

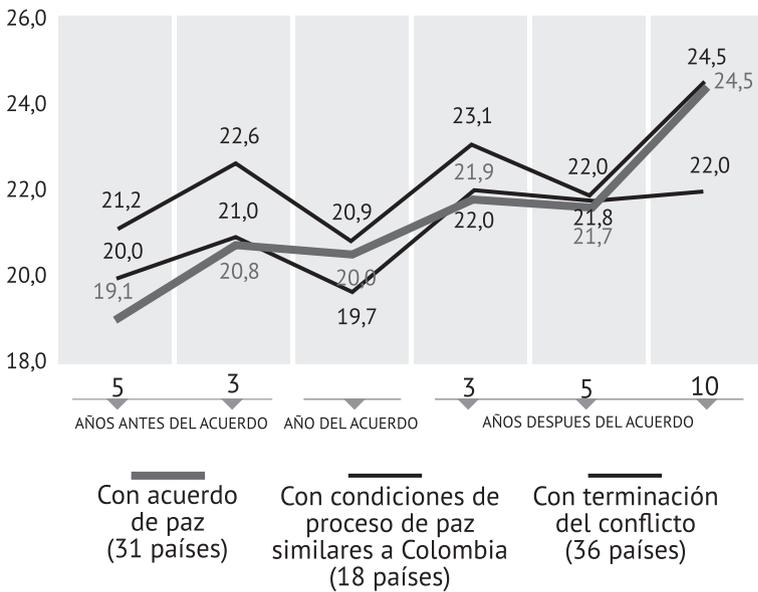
Por otro lado, también se estudiaron las perspectivas económicas hacia el resultado de la paz. Inicialmente,

51 Germán Valencia, “La economía frente al conflicto armado interno colombiano, 1990-2006”, *Perfil de coyuntura económica*, n.º 8 (2006): 141-174, <http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/coyuntura/article/view/2321/1893>.

52 Un estudio amplio de la economía del conflicto armado interno sobre la base de modelos económicos de crecimiento. Véase Édgar Villa, Jorge Restrepo y Manuel Moscoso, “Crecimiento económico, conflicto armado y crimen organizado, evidencia para Colombia”, en *Costos económicos y sociales del conflicto en Colombia. ¿Cómo construir un posconflicto sostenible?*, editado por María Alejandra Arias, Adriana Camacho, Ana María Ibáñez, Daniel Mejía y Catherine Rodríguez (Bogotá: Universidad de los Andes, 2014), 181-220.

desde el DANE se construyó *el dividendo de la paz*<sup>53</sup>, consistente en una perspectiva económica de beneficio al finalizar el conflicto, en comparación con otros países en condiciones similares a las de Colombia.

Gráfica 2. Evolución de los ingresos del Gobierno (porcentaje del PIB)



Fuente: cálculos del DNP<sup>54</sup>.

53 Simón Gaviria *et al.*, “El dividendo económico de la paz en Colombia: lecciones de la experiencia internacional” (Departamento Nacional de Planeación, diciembre del 2015), <https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Prensa/Presentaciones/Dividendo%20Econ%C3%B3mico%20de%20la%20Paz.pdf>.

54 *Ibid.*, 13.

El cálculo del dividendo en términos de ingresos tributarios indica que en promedio los países registraron ingresos adicionales de entre 1,3 (países con terminación del conflicto) y 2,7 puntos porcentuales del PIB (países con terminación del conflicto negociado a través de un acuerdo de paz). Los países cuyo proceso de paz cuenta con condiciones similares al de Colombia tuvieron un incremento de 1,4 puntos<sup>55</sup>.

Como puede observarse, todos los análisis, tanto anteriores como posteriores al conflicto, son de enfoque económico y se encaminan hacia la redistribución del gasto del Estado. Aunque desde la perspectiva económica el crecimiento obedece a un proceso temporal y paulatino, con la aplicación del derecho tributario se pretende acelerar en cierto grado ese proceso.

El principio de equidad que figura dentro de las disposiciones sobre reparación que han sido analizadas anteriormente, impone a las víctimas estar supeditadas a un orden de prelación según su grado de necesidad, y a un criterio de igualdad, en términos de la Corte Constitucional:

Del principio de igualdad pueden a su vez ser descompuestos en cuatro mandatos: (i) un mandato de trato idéntico a destinatarios que se encuentren en circunstancias idénticas, (ii) un mandato de trato enteramente diferenciado a destinatarios cuyas situaciones no comparten ningún elemento en común, (iii) un mandato de trato paritario a destinatarios cuyas situaciones presenten similitudes y diferencias, pero las similitudes sean más relevantes a pesar de las diferencias y, (iv) un mandato de trato diferenciado a destinatarios que se encuentren también en una posición en parte similar y en parte diversa, pero en cuyo caso las diferencias sean más

55 *Ibid.*

relevantes que las similitudes. Estos cuatro contenidos tienen sustento en el artículo 13 constitucional, pues mientras el inciso primero del citado precepto señala la igualdad de protección, de trato y en el goce de derechos, libertades y oportunidades, al igual que la prohibición de discriminación; los incisos segundo y tercero contienen mandatos específicos de trato diferenciado a favor de ciertos grupos marginados, discriminados o especialmente vulnerables<sup>56</sup>.

Observando el universo de víctimas de cara a la reparación, es necesario tener un trato diferenciado entre las que tengan condiciones económicas favorables (como Valeria) y aquellas que tengan condiciones de pobreza (como Elkin). Por este motivo, el Estado, cumpliendo la misma garantía de reparación para ambos, tendrá que otorgar una indemnización que se sujete a la vigencia fiscal del momento o, en otros términos, a los ingresos que el Estado tenga en ese momento. Es claro que, en términos de prelación, sería reparado en primer lugar Elkin que Valeria, la cual, incluso, no podría llegar a necesitar esa reparación (por lo que sería más equitativo darle otro mecanismo de compensación, como un beneficio fiscal, para que no se pierda el contenido económico de la reparación).

Para aplicar a un beneficio tributario, es necesario mencionar el deber que impone la tributación, anotando que su aplicación está principalmente basada en el impuesto sobre la renta y complementarios. Este deber se consagra desde el artículo 95 de la Constitución Política, con el fin de equilibrar las cargas públicas del Estado para

56 C. Const., Sent. c-250, 2012, M. P. Humberto Antonio Sierra Porto. Texto originalmente en cursivas.

el funcionamiento del Estado de Derecho<sup>57</sup>. De la misma manera, el beneficio tributario tiene consigo un juicio de constitucionalidad, ya que con él se pretende favorecer un sector de los contribuyentes, sin desconocer los principios que rigen la tributación y la Constitución.

La Corte constitucional, en varias oportunidades, ha hecho análisis sobre las condiciones en las que debe aplicarse un beneficio o una exención tributaria: “para equilibrar la carga tributaria”<sup>58</sup>, para cumplir un objetivo fiscal o extrafiscal<sup>59</sup> y para cumplir una disposición del legislativo<sup>60</sup>. A la par que se han hecho estas consideraciones sobre el otorgamiento de un beneficio tributario, se han estudiado casos referentes a impulsar sectores económicos; motivo por el cual, al otorgarse este beneficio sobre víctimas del conflicto armado, se estaría en presencia de un proyecto sin precedentes, pero que atiende los principios y derechos constitucionales sobre la equidad, la carga tributaria y la reparación, a la par que atiende la preocupación del Estado sobre su escasez de recursos.

Resulta imperativo decir que la propuesta de impacto o mejora se hará por medio de un proyecto de ley que atienda estos objetivos y que, por tanto, imponga una modificación al sistema tributario y el sistema de reparaciones. Además, la estrategia de solución no solo puede estar atada a tratar un beneficio fiscal en un amplio término y bajo condiciones específicas; se requiere, así, que se apele a la creación de un programa completo que apoye este beneficio. Además, hay que tener en cuenta que se debe evitar el fraude fiscal o abuso tributario,

57 C. Const., Sent. c-261, 2002, M. P. Clara Inés Vargas Hernández.

58 C. Const., Sent. c-183, 1998, M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

59 Véase la nota 47.

60 C. Const., Sent. c-748, 2009, C. P. Rodrigo Escobar Gil.

y que se debe procurar una distribución equitativa del gasto público y una satisfacción de las víctimas.

### ***Un nuevo programa para la reparación desde el derecho tributario***

Las estrategias de solución que se plantearán se basan en la integración orgánica de políticas públicas, inversión privada y beneficios fiscales que tienen el objetivo de obtener una reparación integral, buscando la satisfacción de las víctimas. Al mismo tiempo, por medio de estas estrategias, se busca impulsar diferentes sectores económicos al incluir a víctimas del conflicto armado, como una forma de autorreparación del tejido social.

Así, se construyen tres ejes de solución al problema de reparación, en los cuales el derecho tributario es transversal. Cada eje se articula sobre su anterior, siendo el número uno el principal; el segundo, un eje complementario; y el tercero, un eje subsidiario. Esto se debe a que su aplicación debe ser realizada por la libre autodeterminación de la víctima que ha optado por esta vía, para no caer en una transacción de sus derechos y no dar espacio al abuso tributario.

**Eje 1:** Reparación de víctimas declarantes de renta, utilizando vías diferentes a la reparación administrativa:

- ▶ Créditos fiscales al impuesto de renta<sup>61</sup> y complementarios por un periodo de tiempo específico.

<sup>61</sup> Debe entenderse que esta división obedece a que la mayoría de víctimas están dentro de la línea de pobreza o, incluso, por debajo.

Entre las opciones que pueden plantearse mediante un proyecto de ley (el otorgamiento de un crédito o una exención), se ha optado por la formulación de un crédito fiscal, el cual resulta óptimo, teniendo en cuenta que cada víctima está sujeta a una tasación de su reparación, hasta un máximo de 40 salarios mínimos. Ya que se propende por la equidad en la tributación, otorgar una exención daría lugar a amplitud en los términos de la ley. Por ejemplo, en una eventual modificación del Estatuto Tributario (E. T.), adiciónese el siguiente párrafo al artículo 235-2:

**Parágrafo 4.º:** Exención a víctimas: están exentas del impuesto sobre la renta y complementarios las rentas de cualquier naturaleza obtenidas por víctimas del conflicto armado que se encuentren en el RUV por el término de 5 años.

Como puede observarse, no basta con aplicar una exención con el propósito de que sea considerada una reparación, ya que el hecho generador es muy amplio y daría lugar a utilizar el registro de víctimas como una herramienta para el abuso. Un crédito fiscal, por el contrario, permite que se utilice adicionalmente un monto finito para aplicarse y que este, a su vez, pueda ser diferido a consideración del contribuyente, hasta alcanzar el monto de su reparación. Adicionalmente, la modificación en cuestión debería iniciar a partir de la Ley 1448<sup>[62]</sup> del 2011 y del Decreto 4800 del 2011<sup>[63]</sup>, por lo que, según el ejemplo anterior, no hay una consideración sobre la reparación; por el contrario, se da lugar a un mayor valor del que se permite dentro de la ley.

62 Art. 132.

63 Art. 149.

La base del crédito fiscal debe partir del reconocimiento que el Estado haga de la reparación, es decir, debe ser solicitado por la víctima para que sea considerado como reparación ante la autoridad competente (el despacho, tribunal o sala que lleve su caso, o la Unidad de Víctimas). Con ello, se dará cuenta del registro de reparaciones y se podrá expedir un soporte, sea un fallo o resolución, que se pueda anexar junto con la declaración de renta, para que la administración tributaria realice el registro correspondiente.

Adicional a ello, se hace necesario establecer una categoría de víctimas que puedan acceder a este tipo de reparación: en primer lugar, aquellas que cumplan con la disposición del artículo 1.6.1.13.2.7 del Decreto 1625 del 2016<sup>[64]</sup>; así mismo, se debe limitar el beneficio a las personas que estén obligadas a declarar, ya que aquellas que lo hagan de forma voluntaria romperían con el principio de equidad con las otras víctimas.

La lógica del crédito fiscal, para efectos de la declaración de renta, en ocasiones puede dar lugar a generar un saldo a favor. En relación con la solicitud de devoluciones, esto debe limitarse dentro de la ley, prohibiendo al contribuyente la posibilidad de solicitar esta devolución si se genera tal condición dentro de los descuentos tributarios, de modo que solo se devengue este crédito cuando el total por pagar (reglón 100 del Formulario 110) sea cero (\$0).

Así, Valeria podrá ser reparada en los siguientes términos, según este programa de reparación y mediante las siguientes reformas:

64 Se modifica por el Decreto D. 1951/2017.

**Artículo xx:** Modifíquese el artículo 132 de la Ley 1448 del 2011, el nuevo texto es el siguiente<sup>65</sup>:

**Artículo 132:** Reglamentación.

Las víctimas que sean declarantes de renta podrán optar por solicitar ante el despacho judicial competente o ante la Unidad de Víctimas, de forma escrita y motivada, que se le otorgue un crédito fiscal a título de reparación, hasta por un monto que esté fijado dentro del reglamento. En ningún momento, esta solicitud excluye otras formas complementarias de reparación.

En ese orden de ideas, Valeria podrá solicitar a la Unidad de Víctimas la aplicación de esta reparación administrativa de la siguiente manera<sup>66</sup>:

- ▶ Solicita la aplicación del nuevo artículo ante la Unidad, la cual dará su aprobación según la motivación expuesta y emitirá la decisión respectiva sobre el monto de reparación.
- ▶ Dentro de su respectiva declaración de renta, podrá fijar el valor que estime conveniente para el año declarado, hasta completar el tope máximo de su reparación, ajustado al valor del salario mínimo del año gravable.

65 Para efectos de ver la redacción completa de este artículo, remítase al acápite de la propuesta de impacto o mejora.

66 Téngase en cuenta que la solicitud de este crédito no exceptúa otras medidas complementarias que puedan ser consideradas preparatorias, como el acompañamiento psicosocial o los actos de perdón por parte de los victimarios, entre otros.

Ejemplo:

Monto reconocido como reparación: 20 salarios mínimos al 2018 (\$15 624 840)

*Año 1:*

Impuesto sobre la renta líquida gravable: \$1 200 000

Descuentos tributarios (reparación): \$1 200 000

Total impuesto a cargo: \$0

Remanente: \$14 424 840

*Año 2:*

Impuesto sobre la renta líquida gravable: \$1 200 000

Descuentos tributarios (reparación): \$1 200 000

Total impuesto a cargo: \$0

Remanente: \$13 224 840

La progresión del remanente seguirá su curso hasta el momento en que se agote. Si por alguna razón la víctima es sujeto de hechos victimizantes nuevamente, no podrá solicitar una indemnización adicional, en el caso de que, por concepto de la indemnización anterior, se haya alcanzado el tope máximo establecido por la ley. Es decir que la indemnización mediante el crédito fiscal se podrá conceder una sola vez si la indemnización ha llegado a los 40 salarios mínimos.

Esta opción a la que podría acceder Valeria le permitirá a Elkin lograr su reparación de forma más rápida, ya que el Estado paulatinamente podrá optimizar el gasto para las víctimas que más lo necesitan.

Se podría considerar, para efectos de este caso, la anterior vía como la base fundamental del programa que se plantea. Sin embargo, hace parte de otras vías adicionales que complementan o impulsan a tomar esta iniciativa.

Por tal razón, se plantean sobre las nuevas disposiciones tributarias que trae la Ley 1819 del 2016, en la cual se crearon dos incentivos para recuperar económicamente las zonas más afectadas por el conflicto armado. La medida descrita a continuación podría resultar atractiva para los planes de inversión del sector privado, como acontece con Valeria. Por su parte, Elkin podría encontrar una forma de recuperación como accionista de los proyectos de inversión.

- ▶ Beneficios fiscales al impuesto de renta por un periodo de tiempo sobre los ingresos obtenidos por inversión en proyectos productivos en las Zomac, utilidades por empresas constituidas para inversión y aquellas aplicables al pago de obras por impuestos donde los socios sean víctimas del conflicto directamente registradas.

La última reforma tributaria, en sus artículos 235 a 238, implementa dos incentivos tributarios, con el objetivo de que los particulares puedan participar de la implementación del Acuerdo Final de Paz, según lo consignado en el punto 5 de este. Por un lado, se establece un tratamiento especial de tarifa sobre el impuesto de renta reducido, y con un aumento paulatino, para micro, pequeñas, medianas y grandes empresas que tengan su domicilio y desarrollen su objeto social en una Zomac, y que inicien actividades a partir del 2017.

Por otro lado, aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con ingresos brutos iguales o superiores a 33 610 UVT podrán extinguir el 50 % de su obligación tributaria mediante el pago de obras por impuestos en proyectos de inversión en las Zomac<sup>67</sup>.

67 L. 1819/2016, art. 238.

Esta herramienta está enfocada a la primera situación, ya que se busca que se generen proyectos productivos que incluyan a las víctimas, no solo como fuerza de trabajo, sino como accionistas o participantes del proyecto.

Como entre Valeria y Elkin se propone una empresa para el procesamiento de alimentos, dentro de su pasivo existe una deuda para poder completar su capital, ya que esta empresa está asociada a las condiciones del artículo 237 de la Ley 1819 del 2016 y su Decreto reglamentario 1650 del 2017 lo clasifica como un municipio declarado Zomac, según el anexo 2. Además, el proyecto hace parte de los establecidos en el anexo 3 del Decreto mencionado.

Conforme el proyecto se desarrolle y genere utilidades, Chontafritos S. A. S. presentará su declaración de renta siguiendo las reglas del decreto. No obstante, dentro de las disposiciones de la modificación del artículo 242 del E. T.<sup>68</sup>, se introduce un impuesto para dividendos que otrora se habían considerado no constitutivos de ingresos ni ganancia ocasional. Ahora bien, si dentro de estas disposiciones se hace una consideración equitativa para impulsar que las asociaciones de víctimas o proyectos empresariales se lleven a las regiones, se haría necesario exentar de este impuesto a los socios que sean víctimas, hasta completar el tiempo en que se agote el beneficio fiscal.

Se podría considerar una eventual doble tributación. Sin embargo, los beneficios fiscales obedecen a sujetos diferentes y a hechos generadores diferentes: una tarifa especial de renta impulsa un sector económico; mientras que la exención del impuesto sobre dividendos para las víctimas es una medida complementaria a la reparación que busca que estas se beneficien del desarrollo económico, más allá de la empleabilidad.

68 L. 1819/2016, art. 6.

No obstante, no es posible aplicar este beneficio a Valeria, ya que estaría doblemente beneficiada dentro del concepto de la reparación, por lo que esta medida solo aplicaría para Elkin. Dicha condición debe fijarse como un limitante. Para el Estado, el beneficio fiscal en mención representa el otorgamiento de una medida complementaria de reparación, mientras que aquellas víctimas esperan los recursos necesarios para la reparación debida. El beneficio se consignará jurídicamente así, mediante una reforma al artículo 242 del E. T.:

**Artículo xx:** Agréguese el siguiente párrafo al artículo 242 del E. T.,

**Parágrafo 2.º:** Estarán exentas de esta tarifa aquellas personas que estén registradas como víctimas ante el RUV hasta el año 2027. Se exceptúan aquellas víctimas que hayan solicitado la reparación por medio del crédito fiscal, según los términos del artículo 132 de la Ley 1448 de 2011.

Hasta este punto, se agota la reparación individual de este programa como parte de las estrategias de solución a esta narrativa. A continuación, se presenta el segundo eje que es complementario a este programa, el cual se enfoca en la obtención de recursos para el Estado. La categoría de complementario se otorga toda vez que el primer eje tiene como base que las víctimas autónomamente puedan optar por esta vía de reparación.

**Eje 2:** Obtención de recursos para reparación por vías tributarias con enfoque territorial.

- ▶ Creación del aporte voluntario al fondo de reparación de víctimas como un deducible al impuesto sobre la renta y complementarios.

Como se ha señalado en acápites anteriores<sup>69</sup>, dentro de este fondo para la reparación no están insertos aportes que puedan hacer tanto personas naturales o jurídicas, sino solamente los montos otorgados desde el extranjero (cooperación internacional) o desde el territorio nacional. Por este motivo, habría que modificar el artículo 126-2 para aplicar a una deducción por donación de la siguiente manera:

**Artículo xx:** Modifíquese el artículo 126-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así<sup>70</sup>:

**Art. 126-2:** Deducción por donaciones efectuadas a la corporación general Gustavo matamoros D'Costa.

Los contribuyentes que hagan donaciones a la Corporación General Gustavo Matamoros D'Costa, *al Fondo para la Reparación a las Víctimas, al Fondo Paz, al Fondo Colombia en Paz*; y a las fundaciones y organizaciones dedicadas a la defensa, protección y promoción de los derechos humanos y el acceso a la justicia. También tienen derecho a deducir de la renta el 125 % del valor de las donaciones efectuadas durante el año o período gravable.

**Eje 3:** Complemento a las reparaciones obtenidas por vía judicial o administrativa en términos de la Ley 1448 del 2011.

Como último eje de estas estrategias, se hace necesario añadir un elemento subsidiario a la tributación en el caso eventual en que no resulten viables las estrategias propuestas y el sistema de reparación continúe supeditado al que existe actualmente: uno basado en la reparación

69 L. 1448/2011, art. 132.

70 Se reitera que el artículo completo se integrará en la propuesta de impacto o mejora.

por vía administrativa y la reparación por vía judicial<sup>71</sup>, sumada a las nuevas entidades creadas con ocasión de la firma de Acuerdo de Paz (esto es, específicamente sobre la JEP, que, según el Acto Legislativo, tiene el deber de coordinarse con otras instituciones del Estado).

Se requirió un análisis sobre los gravámenes a los que estaban sujetas las reparaciones. Se observó que, para la administración tributaria, era un tema ajeno, el cual remitió por analogía a otras condenas que ha tenido el Estado, desconociendo la naturaleza especial de la reparación con ocasión del conflicto armado. Sin embargo, se puede entrever que sería posible una diferenciación solo por medio de la potestad legislativa.

El Concepto de la DIAN 52250 (100208221-615) del 2013 hace una recopilación de otros conceptos referidos a este tema. Con todo, encontramos precisiones como las siguientes: “En primer término, al revisar el texto de la Ley 975 del 2005, no se encuentra alusión alguna por parte del legislador al carácter exento en renta de las indemnizaciones judiciales a las víctimas del conflicto armado interno”<sup>72</sup>. Hay que tener en cuenta que, para la fecha, ya estaba en vigencia la Ley de Víctimas y Restitución, a la cual no se hizo alusión.

No obstante, continúa el concepto:

A su turno, [en la] legislación tributaria en materia del impuesto de renta en el Libro I Título I Capítulo I, en los artículos 36 a 57-2 se consignan los ingresos que no constituyen renta ni ganancia ocasional, dentro de los cuales no se encuentran los percibidos por concepto de indemnizaciones judiciales en el marco de la Ley 975 de 2005, lo

71 L. 1448/2011 y L. 975/2005.

72 Conc. 52250 (100208221615)/2013, DIAN.

cual comporta en principio que los ingresos por el concepto citado se encuentran gravados con dicho impuesto<sup>73</sup>.

Posteriormente, se hace una diferenciación sobre el contenido de aquellas indemnizaciones. Lo que tiene que ver con lo obtenido a título de daño emergente se toma como un ingreso no constitutivo de renta ni ganancia ocasional; en cambio, lo referente a lucro cesante se encuentra gravado con una tarifa especial:

Resta hacer la precisión ya advertida de que si hay indemnizaciones como componente de los montos conciliados y se diferencia lo pertinente al daño emergente del lucro cesante, lo relativo a daño emergente como se explicó, no estará sometido a retención en la fuente, mas lo atinente al lucro cesante sí será objeto de la misma por concepto de "otros ingresos" a la tarifa del 3,5 %. Si no hay tal discriminación se efectuará retención sobre todo el monto de la indemnización a la mencionada tarifa<sup>74</sup>.

Como suma de todo lo mencionado anteriormente, a lo largo de esta narrativa no es posible asimilar las indemnizaciones por reparación, a las obtenidas en otra demanda hecha contra el Estado, dado el marco de conflicto en el cual se desenvuelven, la especial situación en la que se encuentran las víctimas y su debida protección constitucional, además de la reconocida excepción de ser indemnizaciones que no se pueden transigir.

El referido concepto también menciona el gravamen a los movimientos financieros para los depósitos que se hagan sobre el mismo concepto de indemnización:

*73 Ibid.*

*74 Ibid.*

Entonces, salvo las exenciones a la acusación del gravamen a los movimientos financieros GMF que se encuentran consagradas en el artículo 879 *ibidem* [sic], y para el caso de la consulta, la disposición de los recursos que hayan sido depositados en la cuenta de ahorros o corriente del beneficiario del ingreso, causará el gravamen, y el agente de retención será la entidad financiera donde se encuentran los depósitos de dinero quien deberá no solo efectuar la retención del tributo sino cumplir con las demás obligaciones inherentes a su calidad tales como, declarar y pagar<sup>75</sup>.

Por tanto, dentro de este programa se considerarían subsidiariamente estos gravámenes sobre renta y GMF, por ser medidas complementarias a la indemnización que aseguran la sostenibilidad económica de las víctimas y su núcleo familiar, así como la facilidad en la disposición de estos recursos para Elkin y Valeria.

- ▶ Excluir el lucro cesante por indemnizaciones o reparaciones obtenidas bajo la JEP, por medios administrativos o a través de la justicia ordinaria en el marco del conflicto armado.

Modificación del artículo 401-2 del E. T.:

**Artículo xx:** Adiciónese el siguiente párrafo al artículo 401-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**Parágrafo:** Los pagos o abonos en cuenta por concepto de reparación de víctimas se encuentran excluidos de la retención por concepto de impuesto sobre la renta, independientemente de su modalidad o estimación de daño o lucro cesante.

<sup>75</sup> *Ibid.*

Eliminación del GMF sobre movimientos que disponen de esta indemnización, que opere de facto la selección de cuenta exenta si el propietario es una víctima o una asociación.

Modificación del artículo 879 del E. T.:

**Artículo xx:** Agréguese el siguiente numeral al artículo 878 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**Artículo 879:** Exenciones al GMF.

30. Para los depósitos o retiros que se hagan a una cuenta de ahorros de propiedad de una víctima o asociación de víctimas registradas ante la RUV, deberá aportarse el certificado del registro al momento de la apertura de la cuenta.

## A MODO DE CONCLUSIÓN: ¿QUÉ QUIEREN LAS VÍCTIMAS?

El caso que se ha expuesto en esta narrativa no representa más que el arduo camino al que se enfrentan las víctimas del conflicto en búsqueda de verdad, justicia y reparación. Por otro lado, para el Estado la situación representa una carga producto de un estado de cosas inconstitucional y de una deuda histórica a la que se suman problemas como el narcotráfico, la pobreza, el déficit fiscal, la corrupción, entre otros. Lo anterior es visto económicamente como la relación clásica entre recursos escasos y necesidades insatisfechas. Sin embargo, esta visión se aleja de la humanización, de la intervención que tienen los seres humanos dentro de la economía.

En los diferentes espacios que se tuvo la oportunidad de llevar a cabo un acercamiento a las víctimas dentro del proceso de implementación del Acuerdo de Paz, se pudo analizar de primera mano su preocupación económica y

humana, la ruptura del tejido social y la invisibilización a la que se enfrentan día a día por parte de la sociedad civil; razón por la cual surgió esta idea.

En los diferentes espacios en que confluían organizaciones de víctimas y organizaciones de la sociedad civil, entre otras (como en la Mesa de Justicia Transicional o en la Unidad de Investigación y Acusación de la JEP), se logró exponer someramente esta estrategia, la cual gratamente se calificó como una “buena idea”, en parte por articular con las víctimas los ingresos de las personas y los sectores económicos que estén dispuestos a participar.

Es importante considerar aquí nuevamente la intención o la voluntad de cada persona que desee hacer parte de este programa alternativo de reparación, ya que la solidaridad impone el primer reglón de la reparación, al tener en cuenta que existen otras personas que necesitan más los recursos del Estado. Por esto, el segundo reglón es la organicidad del programa, pues en él intervienen personas de distinta naturaleza y de distintos niveles económicos que han sido víctimas de más de 50 años de guerra, de más de 50 años de recursos destinados a mantener el orden.

La pregunta que se plantea en este título es la parte final del programa. Con ello, se buscaría analizar la satisfacción de las víctimas frente al mismo a niveles más representativos que los orientados a lo largo de esta investigación. No obstante, fue una pregunta ya formulada por Angelika Rettberg en un estudio sobre las necesidades de las víctimas, para lo cual calculó que “los encuestados otorgaron mayor importancia al cubrimiento de sus necesidades económicas (45,5 %)”<sup>76</sup>.

76 Encuesta aplicada a 1014 personas. Angelika Rettberg, Ernesto Kiza y Andreas Forer, *Reparación en Colombia ¿Qué quieren las víctimas?* (Bogotá D. C.: Agencia de Cooperación Técnica Alemana, GTZ, 2008).

En otros conflictos, esta ha sido la principal forma de reparación. Sin embargo, en países como Bosnia, Camboya o el Congo, que hacen parte del estudio, no se contemplaba la enorme magnitud de víctimas que tiene Colombia ni sus diferentes condiciones económicas, por lo que vale la pena decir que el conflicto es un problema de todos y que entre todos es posible llevar a cabo una mejor solución.

Dentro de las distribuciones de este estudio mencionado se concilió sobre el porcentaje de personas que pueden ser consideradas de altos ingresos o de muy altos ingresos, sobre el 1,1 % de la muestra. Así mismo, se hizo en esta narrativa, sobre el 1 % del total del universo de víctimas. Con ello, también se reconoce que, al aumentar el nivel de ingresos, las preocupaciones de las víctimas serán del orden de verdad y justicia, más que de reparación<sup>77</sup>.

No es fortuita la coincidencia con este estudio, como sí lo ha sido el encuentro entre Valeria y Elkin. Esta idea solo puede atenuar aquella coincidencia en un propósito de reconstrucción del tejido social y dar cuenta de que, por adversas que sean las condiciones personales o nacionales, siempre habrá algo diferente que ofrecer para satisfacer las necesidades de todos.

Quién dijo que todo está perdido,  
Yo vengo a ofrecer mi corazón [...]  
Y uniré las puntas de un mismo lazo  
Y me iré tranquila, me iré despacio  
Y te daré todo y me darás algo.  
Algo que me alivie un poco más.  
(Canción)

*Fito Páez*

<sup>77</sup> *Ibid.*

## SOLUCIÓN

La solución consiste en aplicar el programa alternativo para la reparación, basado en tres ejes:

**Eje 1:** Reparación de víctimas declarantes de renta, utilizando vías diferentes a la reparación administrativa:

- ▶ Créditos fiscales al impuesto de renta y complementarios por un periodo de tiempo específico.
- ▶ Beneficios fiscales al impuesto de renta por un periodo de tiempo sobre los ingresos obtenidos por inversión en proyectos productivos en Zomac, utilidades por empresas constituidas para inversión y aquellas aplicables al pago de obras por impuestos donde los socios sean víctimas del conflicto directamente registradas.

**Eje 2:** Obtención de recursos para reparación por vías tributarias con enfoque territorial.

- ▶ Creación del aporte voluntario al fondo de reparación de víctimas como un deducible al impuesto sobre la renta y complementarios.

**Eje 3:** Complemento a las reparaciones obtenidas por vía judicial o administrativa, en términos de la Ley 1448 del 2011.

- ▶ Excluir el lucro cesante por indemnizaciones o reparaciones obtenidas bajo la JEP, por medios administrativos o a través de la justicia ordinaria en el marco del conflicto armado.

- ▶ Eliminación del GMF sobre movimientos que disponen de esta indemnización, que opere de facto la selección de cuenta exenta si el propietario es una víctima o una asociación.

## PROPUESTA DE IMPACTO O MEJORA

### PROGRAMA ALTERNATIVO DE REPARACIÓN DE VÍCTIMAS DE CONFLICTO PROYECTO DE LEY

#### Senado

“Por medio de la cual se modifican la Ley 1448 del 2011 y la Ley 1819 del 2016, y se dictan otras disposiciones”

El Congreso de la República de Colombia decreta:

**Artículo 1.º: Objeto:** El objeto de la presente ley es garantizar a las víctimas del conflicto armado un mecanismo de reparación sobre la base de los principios de equidad de la reparación y tributaria; eficiencia en la distribución del gasto público y solidaridad.

**Artículo 2.º: Unidad de materia:** La presente ley se desarrolla en el marco del Programa Alternativo de la Reparación de Víctimas del Conflicto Armado y con ocasión de la firma del Acuerdo de paz con las FARC-EP y el Acto legislativo 01 del 2017.

**Artículo 3.º: Consentimiento:** El acceso a los beneficios contemplados en la siguiente ley deberá ser manifestado por la víctima y/o el contribuyente o aportante, mediante escrito motivado ante la autoridad competente, para que sea entendido como reparación.

## Capítulo I

### De la reparación a víctimas

**Artículo 4.º:** Modifíquese el artículo 132 de la Ley 1448 del 2011, cuyo nuevo texto es el siguiente:

**Artículo 132.º: Reglamentación:** El Gobierno nacional reglamentará dentro de los seis (6) meses siguientes a la promulgación de la presente ley, el trámite, procedimiento, mecanismos, montos y demás lineamientos para otorgar la indemnización individual por la vía administrativa a las víctimas. Este reglamento deberá determinar, mediante el establecimiento de criterios y objetivos y tablas de valoración, los rangos de montos que serán entregados a las víctimas como indemnización administrativa, dependiendo del hecho victimizante; así como el procedimiento y los lineamientos necesarios para garantizar que la indemnización contribuya a superar el estado de vulnerabilidad en que se encuentra la víctima y su núcleo familiar. De igual forma, deberá determinar la manera en que se deben articular las indemnizaciones otorgadas a las víctimas antes de la expedición de la presente ley.

Las víctimas que sean declarantes de renta podrán optar por solicitar ante el despacho judicial competente o ante la unidad de víctimas, de forma escrita y motivada, que se les otorgue un crédito fiscal a título de reparación, hasta por un monto que esté fijado dentro del reglamento. En ningún momento, esta solicitud excluye otras formas complementarias de reparación.

**Parágrafo 1.º:** El presente artículo surtirá efectos para las indemnizaciones administrativas que sean entregadas a partir de la fecha de expedición de la presente ley, así la solicitud fuese hecha con anterioridad.

**Parágrafo 2.º:** El Comité Ejecutivo de que tratan los artículos 164 y 165 de la presente ley será el encargado de revisar, por solicitud debidamente sustentada del Ministro de Defensa, el Procurador General de la Nación o el Defensor del Pueblo, las decisiones que conceden la indemnización por vía administrativa. Esta solicitud de revisión procederá por las causales y en el marco del procedimiento que determine el Gobierno nacional.

En este sentido, el Comité Ejecutivo cumplirá las funciones de una instancia de revisión de las indemnizaciones administrativas que se otorguen y establecerá criterios y lineamientos que deberán seguir las demás autoridades administrativas a la hora de decidir acerca de una solicitud de indemnización. La decisión que adopte el Comité Ejecutivo será definitiva y mientras ejerce la función de revisión no se suspenderá el acceso por parte de la víctima a las medidas de asistencia, atención y reparación de que trata la presente ley.

**Parágrafo 3.º:** La indemnización administrativa para la población en situación de desplazamiento se entregará por núcleo familiar, en dinero y *a través de uno de los siguientes mecanismos, en los montos que para el efecto defina el Gobierno nacional:*

- I. Subsidio integral de tierras;
- II. permuta de predios;
- III. adquisición y adjudicación de tierras;
- IV. adjudicación y titulación de baldíos para población desplazada;
- V. subsidio de Vivienda de Interés Social Rural, en la modalidad de mejoramiento de vivienda, construcción de vivienda y saneamiento básico; o
- VI. subsidio de Vivienda de Interés Social Urbano en las modalidades de adquisición, mejoramiento o construcción de vivienda nueva.

**Parágrafo 4.º:** El monto de los 40 salarios mínimos legales vigentes del año de ocurrencia del hecho, que hayan sido otorgados en virtud del artículo 15 de la Ley 418 de 1997 por la Agencia Presidencial para la Acción Social y la Cooperación Internacional con motivo de hechos victimizantes que causan muerte o desaparición forzada, o el monto de hasta 40 salarios mínimos legales vigentes otorgados por la incapacidad permanente al afectado por la violencia constituyen indemnización por vía administrativa.

**Artículo 5.º:** Agréguese el siguiente párrafo al artículo 149 de Decreto 4800 del 2011, el cual quedará así:

**Parágrafo 6.º:** Para solicitar los beneficios contemplados en el artículo 132 de la Ley 1448 se deberá solicitar la aplicación del nuevo artículo ante la unidad, la cual dará su aprobación según la motivación expuesta y emitirá la decisión respectiva sobre el monto de su reparación. Dentro de su respectiva declaración de renta, podrá fijar el valor que estime conveniente para el año declarado, hasta completar el tope máximo de su reparación, ajustada al valor del salario mínimo del año gravable.

## Capítulo II

### De las medidas tributarias y régimen de donaciones

**Artículo 6.º:** Agréguese el siguiente párrafo al artículo 242 del Estatuto Tributario:

**Parágrafo 2.º:** Estarán exentas de esta tarifa aquellas personas que estén registradas como víctimas ante el RUV hasta el 2027 y que hayan constituido empresas dentro de las Zomac conforme al artículo 237 de la Ley 1819 del 2016 y el Decreto 1650 del 2017. Se exceptúan aquellas víctimas que hayan solicitado la reparación por medio del crédito fiscal, según los términos del artículo 132 de la Ley 1448 del 2011.

**Artículo 7.º:** Adiciónese el siguiente párrafo al artículo 401-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**Parágrafo:** Los pagos o abonos en cuenta por concepto de reparación de víctimas se encuentran excluidos de la retención por concepto de impuesto sobre la renta, independientemente de su modalidad o estimación de daño o lucro cesante.

**Artículo 8.º:** Modifíquese el artículo 126-2 del Estatuto Tributario. El nuevo texto es el siguiente:

*Art. 126-2: Deducción por donaciones efectuadas a la corporación general Gustavo matamoros D'Costa.*

Los contribuyentes que hagan donaciones a la Corporación General Gustavo Matamoros D'Costa, al Fondo para la Reparación a las Víctimas, al Fondo Paz, al Fondo Colombia en Paz y a las fundaciones y organizaciones dedicadas a la defensa, protección y promoción de los derechos humanos y el acceso a la justicia, tienen derecho a deducir de la renta el 125 % del valor de las donaciones efectuadas durante el año o período gravable.

Los contribuyentes que hagan donaciones a organismos del deporte aficionado, tales como clubes deportivos, clubes promotores, comités deportivos, ligas deportivas, asociaciones deportivas, federaciones deportivas y Comité Olímpico Colombiano debidamente reconocidas, que sean personas jurídicas sin ánimo de lucro, tienen derecho a deducir de la renta el 125 % del valor de la donación, siempre y cuando se cumplan los requisitos previstos en los artículos 125, 125-1, 125-2 y 125-3 del Estatuto Tributario.

Los contribuyentes que hagan donaciones a organismos deportivos y recreativos o culturales debidamente reconocidos, que sean personas jurídicas sin ánimo de lucro, tienen derecho a deducir de la renta

el 125 % del valor de las donaciones efectuadas durante el año o periodo gravable.

Para gozar del beneficio de las donaciones efectuadas, deberá acreditarse el cumplimiento de las demás condiciones y requisitos establecidos en los artículos 125-1, 125-2 y 125-3 del Estatuto Tributario, y los demás que establezca el reglamento.

**Artículo 9.º:** Adiciónese el siguiente párrafo al artículo 401-2 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**Parágrafo:** Los pagos o abonos en cuenta por concepto de reparación de víctimas se encuentran excluidos de la retención por concepto de impuesto sobre la renta, independientemente de su modalidad o estimación de daño o lucro cesante.

**Artículo 10.º:** Agréguese el siguiente numeral al artículo 878 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**Artículo 879.º:** Exenciones al GMF:

30. Para los depósitos o retiros que se hagan a una cuenta de ahorros de propiedad de una víctima o asociación de víctimas registradas ante la RUV, deberá aportarse el certificado del registro al momento de la apertura de la cuenta.

### Capítulo III

#### Vigencia y derogatoria

**Artículo 11.º:** La presente ley rige a partir de su promulgación.

**Artículo 12.º:** La presente ley deroga las disposiciones que sean contrarias tanto en la Ley 1448 del 2011 como en el Estatuto Tributario.

## PROYECTO DE LEY

### Senado

#### **“Por medio del cual se modifican la Ley 1448 del 2011 y la Ley 1819 del 2016, y se dictan otras disposiciones”**

### Exposición de motivos

El presente proyecto de ley que se somete a consideración del honorable Congreso de la República tiene la finalidad de hacer más eficientes las distribuciones del gasto asignado como reparación a las víctimas. Desde la Presidencia de la República, con el apoyo del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, la Unidad Administrativa Especial y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), se ha creado un programa alternativo para reparación basado en beneficios tributarios para víctimas de altos ingresos, correspondientes al impuesto sobre la renta y complementarios, el gravamen a los movimientos financieros y el impuesto a los dividendos. A su vez, otorga la posibilidad a los colombianos de que puedan aportar a los fondos de reparación de víctimas. Dicho programa consiste en un proyecto legislativo sobre la modificación de las leyes 1448 del 2011, 1819 del 2016 y el Estatuto Tributario.

Cada una de las víctimas que sean beneficiarias de este proyecto podrá asumir un beneficio fiscal como reparación de víctimas, cuando ellas lo estimen necesario, para efectos de trasladar el gasto destinado a ellas a otras víctimas que lo necesiten, sin incurrir en mayores costos para el Estado y acelerando la reparación en menos vigenias fiscales, al mismo tiempo que se incentivan los sectores económicos privados para que puedan desarrollar proyectos de inversión permanente en las zonas más afectadas por el conflicto armado.

El proyecto de ley es la suma de esfuerzos institucionales basados en el principio de equidad tanto tributaria como a nivel de reparación de víctimas del conflicto. Se permite reactivar dentro de la economía a las más de ocho millones de víctimas, gracias al otorgamiento de un crédito tributario. Por otro lado, se genera conciencia dentro de la población con respecto a que la reparación es un asunto de todos los colombianos, en el cual cada uno puede hacer un aporte para superar las condiciones de vida que ha dejado un conflicto por más de 50 años.

## BIBLIOGRAFÍA

- Ambos, Kai, Ezequiel Malarino y Gisela Elsner. *Justicia de transición. Informes de América Latina, Alemania, Italia y España*. Montevideo: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2009.
- Banco de la República. “Boletín de indicadores económicos”. *Indicadores económicos*, 2017, <http://www.banrep.gov.co/sites/default/files/paginas/bie.pdf>.
- “Boletín No. 151”. Ministerio de Hacienda, 28 de julio del 2017, [http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FP\\_MHCP\\_WCC-087865%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased](http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FP_MHCP_WCC-087865%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased).
- “Boletín No. 176”. Ministerio de Hacienda, 19 de octubre del 2016, [http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FP\\_MHCP\\_WCC-059064%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased](http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FP_MHCP_WCC-059064%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased)
- “Caso Pacheco León y otros vs. Honduras”. Corte Interamericana de Derechos Humanos, 15 de noviembre del 2017, [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec\\_342\\_esp.pdf](http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_342_esp.pdf).
- Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE). *¿Cuántos somos?*, s. f. Acceso el 28 de abril del 2018, <https://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/demografia-y-poblacion/censo-nacional-de-poblacion-y-vivenda-2018/cuantos-somos>.

- Gaviria, Simón, Luis Fernando Mejía, Gabriel Piraquive, Gabriel Cifuentes, Redy López y Yesid Parra. “El dividendo económico de la paz en Colombia: lecciones de la experiencia internacional”. Departamento Nacional de Planeación, diciembre de 2015, <https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Prensa/Presentaciones/Dividendo%20Econ%C3%B3mico%20de%20la%20Paz.pdf>.
- Lozano, Eleonora. *Perspectivas jurídicas para la paz colombiana: Algunas consideraciones económicas pro igualdad*. Argentina: Editorial Librería, Sela, 2015.
- “Marco fiscal de mediano plazo 2017”. Ministerio de Hacienda, 2017, [www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FP\\_MHCP\\_WCC-078748%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased](http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FP_MHCP_WCC-078748%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased).
- “Más colombianos a declarar renta a partir del 2017”. *Caracol Radio*, 20 de octubre del 2016, [http://caracol.com.co/radio/2016/10/20/economia/1476940950\\_117628.html](http://caracol.com.co/radio/2016/10/20/economia/1476940950_117628.html).
- “No hay recursos para reparar todas las víctimas al mismo tiempo: Santos”. *Caracol Radio*, 14 de agosto del 2017, [http://caracol.com.co/radio/2017/08/14/nacional/1502735685\\_067139.html](http://caracol.com.co/radio/2017/08/14/nacional/1502735685_067139.html).
- Plazas Vega, Mauricio A. *Hacienda Pública y Posconflicto en Colombia*. Bogotá: Temis, 2015.
- “Pobreza monetaria y multidimensional en Colombia 2016”. *Departamento Administrativo Nacional de Estadística (DANE)*. 22 de marzo del 2017, <http://www.dane.gov.co/index.php/estadisticas-por-tema/pobreza-y-condiciones-de-vida/pobreza-y-desigualdad/pobreza-monetaria-y-multidimensional-en-colombia-2016>.
- “Presupuesto General para 2018 asciende a \$235,6 billones”. *El Espectador*, 28 de julio del 2017, <https://www.elespectador.com/economia/presupuesto-general-para-2018-asciende-2356-billones-articulo-705395>.
- “Reparación judicial en justicia y paz”. *Unidad para la Atención y Reparación Integral de las Víctimas*. Acceso el 27 de abril del 2018, <http://www.unidadvictimas.gov.co/es/reparaci%C3%B3n-judicial-en-justicia-y-paz/14875?page=1>.

- Rettberg, Angelika, Ernesto Kiza y Andreas Forer. *Reparación en Colombia ¿Qué quieren las víctimas?* Bogotá D. C.: Agencia de Cooperación Técnica Alemana, GTZ, 2008.
- Rousset Siri, Andrés Javier. “El concepto de reparación integral en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos”. *Revista Internacional de derechos humanos*, n.º 1 (2011): 59-79, <http://www.revistaidh.org/ojs/index.php/ridh/article/view/6/4>.
- Unidad para las Víctimas. *unidadvictimas.gov.co*, 1 de abril del 2018, <https://www.unidadvictimas.gov.co/es/registro-unico-de-victimas-ruv/37394>.
- Valencia, Germán. “La economía frente al conflicto armado interno colombiano, 1990-2006”. *Perfil de coyuntura económica*, n.º 8 (2006): 141-174, <http://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/coyuntura/article/view/2321/1893>.
- Villa, Édgar, Jorge Restrepo y Manuel Moscoso. “Crecimiento económico, conflicto armado y crimen organizado, evidencia para Colombia”, en *Costos económicos y sociales del conflicto en Colombia. ¿Cómo construir un posconflicto sostenible?*, editado por María Alejandra Arias, Adriana Camacho, Ana María Ibáñez, Daniel Mejía y Catherine Rodríguez, 181-220. Bogotá: Universidad de los Andes, 2014.

## ***Jurisprudencia y otras fuentes***

- A. L. 01/2016.
- A. L. 01/2017.
- C. Const., Sent. c-370, 2006, MM. PP. Manuel José Cepeda Espinosa, Jaime Córdoba Triviño, Rodrigo Escobar Gil, Marco Gerardo Monroy Cabra, Álvaro Tafur Galvis y Clara Inés Vargas Hernández.
- C. Const., Sent. c-099, 2013, M. P. María Victoria Calle Correa.
- C. Const., Sent. c-183, 1998, M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz.
- C. Const., Sent. c-250, 2012, M. P. Humberto Antonio Sierra Porto.
- C. Const., Sent. c-261, 2002, M. P. Clara Inés Vargas Hernández.
- C. Const., Sent. c-748, 2009, C. P. Rodrigo Escobar Gil.

- C. Const., Sent. C-753, 2013, M. P. Mauricio González Cuervo.
- C. Const., Sent. T-054, 2017, M. P. Gabriel Eduardo Mendoza Martelo.
- Conc. 52250 (100208221615)/2013, DIAN.
- D. 4800/2011.
- D. 3011/2013.
- D. 1951/2017.
- L. 975/2005.
- L. 1448/2011.
- L. 1592/2012.
- L. 1753/2015.
- L. 1819/2016.
- L. 1873/2017.



# **METÁFORA DE LA ZANAHORIA Y EL GARROTE: LOS HOTELEROS DICEN “ADIÓS” A LAS RENTAS EXENTAS\***

Luis Felipe Paredes Orjuela

\* Para citar este capítulo: <http://dx.doi.org/10.15425/2017.233>

Contra todos los pronósticos y atónitos frente a las circunstancias que darían lugar a un cambio en las reglas de juego, Andrés, Antonio, Marcelo y los accionistas del Grupo Royal veían como el *Informe final de la comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria*<sup>1</sup> recomendaba al Gobierno nacional disminuir la tarifa corporativa de impuesto sobre la renta, condicionada a que se eliminaran los beneficios tributarios existentes en la prestación de servicios hoteleros en nuevos hoteles construidos entre el 2002 y el 2017, a los cuales había accedido el grupo desde el 2006.

Sin considerar la posible vulneración de principios constitucionales (tales como el de seguridad jurídica, confianza legítima e irretroactividad de la ley tributaria), el 29 de diciembre del 2016, el presidente de la República sancionó la Ley 1819 y a través del parágrafo 1.º del artículo 100 gravó con impuesto sobre la renta las rentas hoteleras, con lo que se eliminó, de manera abrupta, la exención que otorgaba a los hoteleros el derecho a percibir ingresos exentos de renta por 30 años.

De esta manera surge un interesante debate que deberá resolver una controversia de orden constitucional para examinar si con esa modificación se desconocieron situaciones jurídicas consolidadas a favor de aquellos contribuyentes que gozaban de la exención por haber cumplido todos los requisitos previstos en la ley para tal efecto.

1 Santiago Rojas *et al.*, *Informe final de la comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria* (Bogotá: Fedesarrollo, 2016), <https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf>.

## PALABRAS CLAVE

Exención, situación jurídica consolidada, irretroactividad de la ley tributaria, contrato de cuentas en participación.

## GLOSARIO

**Contrato de cuentas en participación:** Contrato en virtud del cual dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, las cuales serán ejecutadas por uno de ellos en su propio nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción que se convenga.

**Exención:** Figura jurídica que permite que, en aquellos supuestos de hecho expresamente señalados en la ley, no se produzca la obligación sustancial de pagar un impuesto, a pesar de producirse el hecho que lo genera.

**Irretroactividad de la ley tributaria:** Principio constitucional en virtud del cual se prohíbe que las leyes que regulan los impuestos generen efectos hacia el pasado.

**Situación jurídica consolidada:** Situaciones particulares y concretas que producen efectos legales en vigencia de una ley, que no pueden ser alteradas o modificadas por otra que se expida con posterioridad y que regule la misma materia.

## INTRODUCCIÓN

No eran épocas gloriosas las que vivía Colombia en materia de seguridad cuando, con ocasión de una serie de beneficios tributarios consignados en la Ley 788 del 2002, el Gobierno nacional, liderado por el entonces presidente Álvaro Uribe Vélez, otorgó una exención en el impuesto sobre la renta para los servicios hoteleros prestados en hoteles nuevos o en aquellos remodelados o ampliados. Este beneficio aplicaba a aquellos establecimientos que se hubieran construido dentro de los quince años siguientes a la fecha de entrada en vigor de esa ley por un periodo de treinta años.

Para nadie era un secreto que estos incentivos iban a atraer a inversionistas de todo el mundo. Por lo menos así lo previó Mario Arango, quien, en calidad de director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), diseñó esa exención y estaba convencido de que los incentivos tributarios eran instrumentos efectivos para atraer inversión a ciertos sectores de la economía.

A partir de esos presupuestos, los accionistas del Grupo Royal (renombrada cadena de hoteles de origen vienés) contactaron a Andrés Paredes, hombre de negocios de reconocida experiencia en ese gremio, para que los asesorara en el proceso de incorporación e inversión en Colombia.

Después de múltiples reuniones entre el grupo y sus agentes de negocios en otras partes del mundo, concluían que Andrés sería un jugador importante en el proceso de inversión, toda vez que, desde hacía tiempo, mantenía una estrecha relación con una sociedad colombiana que poseía unos lotes estratégicos en Bogotá, Medellín, Cartagena y Barranquilla, los cuales se ajustaban a sus planes de expansión. Esto dio lugar a que los accionistas del grupo sostuvieran múltiples reuniones en la ciudad

de Viena, con el propósito de revisar el monto de inversiones que se realizarían en las ciudades principales de Colombia.

En un último encuentro, sostenido en septiembre del 2003, el grupo tomó dos decisiones trascendentales en su interés de conquistar el mercado colombiano. La primera fue designar a Andrés como director del proyecto denominado Magia Colombia, y la segunda fue destinar ochenta millones de dólares para construir y operar más de mil (1000) habitaciones de lujo de manera conjunta con un socio estratégico en el país.

El gobierno de turno, con conocimiento de que varias cadenas internacionales estaban preparando su entrada al país, expidió el Decreto 2755 del 2003 para fijar las reglas de acceso a la exención. Entre las medidas adoptadas se destacó: (1) la definición del concepto de nuevos hoteles para señalar que eran aquellos cuya construcción iniciara y terminara entre el 1.º de enero del 2003 y el 1.º de enero del 2018, y (2) el establecimiento de una serie de requisitos exigidos por la DIAN para conceder el incentivo.

Teniendo claras las garantías jurídicas que iban a permitir el acceso a la exención, Andrés, en ejercicio del mandato que le fue conferido, contactó a Lleras & Santamaría Abogados para que el bufete asesorara y estructurara la inversión de la manera más eficiente desde el punto de vista corporativo y fiscal. A partir de ese momento, Antonio –socio del área de impuestos de la firma– asumió el liderazgo de lo que en su momento representaba para el Grupo Royal la inversión más cuantiosa e importante desde su constitución.

Con la seguridad de que Lleras & Santamaría Abogados acompañaría el proyecto, Andrés se dio a la tarea de ubicar un socio estratégico con suficiente trayectoria y reconocimiento que estuviera interesado en operar los hoteles del grupo. Así, contactó a Rodríguez Lemaitre S. A. S. para

que desempeñara ese papel. Esta empresa era reconocida en el mercado latinoamericano por haber invertido, construido y operado, en conjunto con el Grupo Fairmont (de origen canadiense), el complejo hotelero más lujoso de la región, que se encontraba ubicado en el Distrito Turístico de Santa Marta. Después de intensas negociaciones, de revisar presupuestos y de ajustar flujos de caja, Marcelo Rodríguez, socio fundador, aceptó vincularse.

Después de conformar un equipo estelar de asesores y de ubicar al socio estratégico, Antonio comenzó a liderar la estructuración del proyecto junto con su equipo de trabajo. Luego de analizar múltiples esquemas de inversión y de intensas jornadas, Antonio y su equipo de trabajo convocaron a Andrés para presentarle la estructura que permitiría incorporar al grupo en el mercado nacional.

Dicha propuesta se erigía sobre la posibilidad de que Royal Investments Corp. constituyera un patrimonio autónomo en la sociedad Fiducol Fiduciaria S. A., al que le aportaría los lotes y los recursos económicos para su construcción. Una vez finalizada la construcción, se proponía que Fiducol Fiduciaria S. A., como vocera y administradora del patrimonio autónomo, suscribiera un contrato de cuentas en participación con Rodríguez Lemaitre S. A. S. –el primero, como partícipe inactivo y el segundo, como partícipe gestor– con el objeto de administrar, operar y realizar la gestión comercial del proyecto hotelero.

Bajo esta estructura, Antonio proponía que los aportes al fondo común fueran los siguientes:

- ▶ *Gestor*: capacidad de trabajo para la operación, la organización administrativa, la aplicación de conocimientos técnicos y experiencia en materia de explotación y gestión de hoteles.
- ▶ *Partícipe inactivo*: mil (1000) habitaciones de lujo construidas en los complejos hoteleros ubicados en

Bogotá, Medellín, Cartagena y Barranquilla, y los derechos de propiedad sobre la marca que distingue la cadena de hoteles del Grupo Royal.

Así, los porcentajes de participación en los derechos y las obligaciones previstas en el contrato de cuentas en participación que se proponía suscribir se distribuirían de la siguiente manera:

Tabla 1. Porcentajes de participación de los derechos y obligaciones del contrato

<b>Partícipes</b>	<b>Porcentaje de participación</b>
<b>Gestor</b>	
Rodríguez Lemaitre S. A. S.	65 %
<b>Inactivo</b>	
Royal Investments Corp.	35 %
<b>Total</b>	<b>100 %</b>

*Fuente:* elaboración propia.

Para efectos fiscales, esta estructura proveía un beneficio muy importante tanto para Royal Investments Corp. como para Rodríguez Lemaitre S. A. S., en la medida en que, por efectos del principio de transparencia fiscal que gobierna los contratos de colaboración, cuando se usaba un contrato de cuentas en participación como vehículo de inversión, la exención del impuesto sobre la renta derivada de la prestación de servicios hoteleros en nuevos complejos se hacía extensiva a las partes que lo suscribieran.

Con ese escenario, cuando Rodríguez Lemaitre S. A. S. procediera a distribuir los ingresos generados en el marco de las cuentas en participación a favor del patrimonio autónomo, dicho pago no estaría sujeto a retención en la fuente debido a que el origen de los recursos estaría exento de impuesto sobre la renta. Lo mismo ocurriría cuando el patrimonio autónomo procediera a girar al exterior su utilidad depurada a favor de Royal Investments Corp.

Ahora bien, partiendo de la base de que la actuación del gestor al interior del contrato tendría unidad de propósito con su objeto, para efectos del impuesto sobre el valor agregado (IVA) no se consideraría que, en esencia, estuviera prestando un servicio a favor del inactivo, por lo que no habría lugar a la causación de ese impuesto. En el caso del partícipe inactivo, ni el aporte de la construcción del complejo hotelero ni los derechos sobre la marca estarían gravados con IVA, pues no implicaría, de manera alguna, la realización de su hecho generador.

Finalmente, en lo referente al impuesto de industria y comercio (ICA), la legislación colombiana no contemplaba los contratos de cuentas en participación dentro del listado de contribuyentes de impuestos territoriales, lo cual era positivo para el grupo, pues su flujo de caja no se vería afectado por este rubro.

Andrés procedió, entonces, a trasladarle a los accionistas las observaciones sobre la estructuración del proyecto, quienes, a partir del buen juicio de Antonio, lo aprobaron de forma unánime. Fue así como, a finales del 2003, quedó constituido el patrimonio autónomo Magia Colombia.

Fijadas las reglas de juego para el inicio del proyecto, a mediados del 2005 Lleras & Santamaría Abogados inició los trámites para la obtención de la exención sobre las rentas hoteleras. Para tal efecto, dio estricto cumplimiento a la totalidad de los requisitos establecidos en el Decreto 2755 del 2003.

A comienzos del 2006 —cuando se habían concluido las obras y se había acreditado el cumplimiento de los requisitos—, los representantes legales de Rodríguez Lemaitre S. A. S. y de sociedad Fiducol Fiduciaria S. A. como vocera y administradora del fideicomiso suscribieron el contrato de cuentas en participación.

El cierre de la transacción fue celebrado con una gran fiesta, a la que asistieron los socios de Lleras & Santamaría, personalidades influyentes del Gobierno nacional, actores importantes del sector de hotelería y turismo, agencias de viajes nacionales e internacionales y, por supuesto, los accionistas del grupo en compañía de Andrés y de Marcelo. Todo empezó a funcionar a la perfección: la ocupación en las ciudades registraba un comportamiento extraordinario y el posicionamiento del Grupo Royal dentro del mercado colombiano era contundente.

Según datos estadísticos del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, a principios del 2016, el beneficio sobre las rentas hoteleras había permitido la construcción de 32 000 habitaciones nuevas en los últimos once años con inversiones superiores a los tres billones de pesos. Era indudable que el sector hotelero era una locomotora generadora de empleo y de valor agregado a la economía del país. No obstante, había un tema que mantenía inquieto al gremio hotelero, así como al Grupo Royal. Su preocupación se centraba en el informe que la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria (conformada por nueve miembros *ad honorem*) entregó al Gobierno nacional a finales de diciembre del 2015, cuyo propósito era estudiar, entre otros, el régimen del impuesto sobre la renta y los motivos que sustentaban la existencia de algunos beneficios tributarios, entre los cuales figuraba la exención de impuestos sobre las rentas hoteleras.

En el mencionado informe señalaban que, en materia de personas jurídicas, se sugería disminuir la tarifa corporativa

de impuesto sobre la renta condicionada a que se eliminaran los beneficios tributarios existentes, en particular las rentas exentas que requerían de cuantiosas inversiones, como las rentas de hoteles construidos o remodelados entre el 2002 y el 2017. A partir de ese insumo, el Gobierno nacional presentó, a finales de octubre del 2016, la reforma estructural donde se establecía que aquellos contribuyentes que se beneficiaran de rentas exentas relacionadas con los servicios hoteleros, ya fuera de hoteles nuevos, remodelados o ampliados, entre el 1.º de enero del 2003 y el 31 de diciembre del 2017, pasarían de estar exentos a estar gravados con una tarifa preferencial del 9 %.

Durante el curso del trámite legislativo, el gremio hotelero manifestó su indignación y su inconformismo, pues sentía que con esa posición se vulneraban principios constitucionales como el de estabilidad y seguridad jurídica, confianza legítima, buena fe e irretroactividad de la ley tributaria, entre otros. Previendo los nefastos efectos que tendría esa disposición de ser aprobada, Andrés se reunió con Antonio y su equipo de abogados para redactar un documento dirigido al Ministerio de Hacienda y Crédito Público y a la DIAN para que se desmontara esa propuesta del proyecto de reforma. En dicha misiva se planteó la posibilidad de que se pagara un tributo del 9 % sobre la nómina y no sobre la renta.

El tributo propuesto por el gremio equivaldría a seguir pagando el impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), que les impuso el Gobierno nacional a los hoteleros desde el 2012 y que, según se apreciaba en el proyecto de ley, sería eliminado por la reforma con el fin de implementar un impuesto del 9 %, pero sobre la renta. Desatendiendo las peticiones del gremio hotelero, el 29 de diciembre del 2016, el presidente Juan Manuel Santos Calderón sancionó la Ley 1819 del 2016 y gravó las rentas hoteleras con la tarifa del 9 % por el término que se hubiera concedido la exención.

El malestar en el Grupo Royal no se hizo esperar. Los accionistas citaron a una reunión de carácter extraordinario a Andrés y a Antonio para evaluar el impacto de esta determinación y las alternativas para defender los derechos que habían consolidado. Fue así como, en enero del 2017, esa reunión tuvo lugar en la ciudad de Viena, donde los accionistas del grupo, preocupados por lo acontecido, plantearon a Antonio varios interrogantes, entre ellos, el que se indica a continuación.

## **PROBLEMÁTICA**

¿Se vulneraron situaciones jurídicas consolidadas de un grupo hotelero que invirtió en el país a través de un fideicomiso al eliminar la exención y gravar sus rentas al 9 % según el parágrafo 1.º del artículo 100 de la Ley 1819 del 2016?

## **ESTRATEGIAS DE SOLUCIÓN**

### ***Preliminares***

Todo comenzó a finales del 2002, cuando el Gobierno nacional, dirigido por el entonces presidente Álvaro Uribe Vélez, observó la necesidad de reactivar la economía del país a partir del desarrollo de una política de confianza inversionista. Dicha política buscaba generar un entorno de transparencia en las relaciones entre los inversionistas y el Estado en los contratos, en la resolución de las controversias de orden jurídico, en la tributación y en otros campos de indiscutible relevancia para el futuro del país.

A partir de estos presupuestos, finalizando el 2002, se empezó a discutir en el Congreso de la República la reforma tributaria liderada por Roberto Junguito Bonnet, entonces Ministro de Hacienda y Crédito Público, que más

tarde se convertiría en la Ley 788 del año en mención. En la exposición de motivos del proyecto que antecedió la mencionada ley, en forma expresa se establecía un incentivo tributario para los servicios prestados por nuevos hoteles y para las nuevas inversiones hoteleras, esto con el fin de potenciar las ventajas con las que contaba el país en materia de turismo.

A lo largo del proceso de discusión legislativa, este incentivo parecía ser uno de los de mayor relevancia, sin mencionar otras tantas rentas que podrían gozar de algún beneficio. Se confiaba en que, con la promoción de nuevas inversiones, de alguna manera se promovería la generación de empleo en distintas regiones del país. Pues bien, con el firme propósito de jalonar la economía desde el sector del turismo, el 27 de diciembre del 2002 se publicó en el Diario Oficial n.º 45046 el texto de la Ley 788 del 2002, que incorporaba el texto aprobado de la reforma tributaria.

Para analizar las modificaciones que han sufrido las rentas exentas, el artículo 18 de la varias veces mencionada Ley 788 adicionó el Estatuto Tributario (E. T.) con el artículo 207-2, donde se establecía un listado taxativo de rentas que se consideraban exentas del impuesto sobre la renta y complementarios, entre las que se encontraban los servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles, siempre que estos se construyeran dentro de los quince años siguientes al 1.º de enero del 2003. Para tal fin, dicha norma otorgó una exención por treinta años.

Establecidas las condiciones legales en virtud de las cuales se concedía el incentivo al sector hotelero, era necesario reglamentarlo para garantizarles a los inversionistas reglas de juego claras y seguridad jurídica en todo momento. Para atender ese requerimiento, el presidente de la República, mediante el Decreto 2755 del 30 de septiembre del 2003, reglamentó los numerales 3 y 4

del artículo 207-2<sup>[2]</sup>. El documento estableció una serie de requisitos formales para acceder al incentivo y precisó: (1) que el beneficio aplicaba a los servicios prestados en nuevos hoteles construidos a partir del 1.º de enero del 2003 y (2) que la renta que gozaba de exención por treinta años era aquella que obtuviera el establecimiento hotelero o el operador. Ahora bien, como ha sido costumbre en Colombia cuando se otorga un beneficio de semejante magnitud, es común ver que las normas sufren modificaciones periódicamente para ajustarse a la evolución y las necesidades de los propios incentivos para que generen el efecto esperado.

Muestra de ello puede verse en el 2009, cuando el Gobierno expidió el Decreto 920 con el propósito de modificar el artículo 4.º del Decreto 2755 del 2003, para señalar que la exención aplicaba para nuevos hoteles construidos entre el 1.º de enero del 2003 y el 31 de diciembre del 2017, y que el término de treinta años para gozar de la exención se contaba a partir del año gravable en que se iniciaran las operaciones.

Hasta este punto, el tránsito legislativo que había sufrido la exención hotelera parecía funcionar de acuerdo con lo calculado por el gobierno que promovió su creación. No obstante, a principios del 2012 se acentuaba la necesidad de promover una nueva reforma tributaria cuyo objetivo principal fuera estimular la generación de empleo formal, a través de la disminución de la carga parafiscal sobre la nómina y su substitución por un impuesto sobre las utilidades.

Así, el 26 de diciembre del 2012 fue sancionada la Ley 1607, que materializaba el propósito antes mencionado y daba lugar al impuesto sobre la renta para la equidad (CREE). Dicho gravamen, como se explicará, tuvo efectos

## 2 Estatuto Tributario.

adversos a los intereses de los hoteleros, pues la ley señaló que los sujetos pasivos del CREE serían personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, que el hecho generador del impuesto sería la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos y que la tarifa para los años 2013 al 2015 sería el 9 %.

El problema para los hoteleros se generó cuando, dentro de la depuración de la base gravable del CREE, la ley no contempló la posibilidad de restar las rentas hoteleras que gozaban de exención. En tal virtud, a partir del 1.º de enero del 2013, el CREE comenzó a aplicarse a las operaciones hoteleras con una tarifa del 9 % y con un elemento adicional: años más tarde, con la expedición de la Ley 1739 del 2014, se creó una sobretasa a ese impuesto del 5 % para el 2015, del 6 % para el 2016, del 8 % para el 2017 y del 9 % para el 2018 sobre rentas gravables que excedieran los ochocientos millones de pesos.

A pesar del impacto en el flujo de caja que esto suponía para los inversionistas del sector hotelero, las cifras reflejaban un éxito que no advertía menoscabo alguno como consecuencia de ese nuevo impuesto sobre las utilidades. Según cifras publicadas por Proexport Colombia<sup>3</sup> (hoy ProColombia), con base en información suministrada por la Asociación Hotelera y Turística de Colombia (Cotelco), derivada de la exención de las rentas hoteleras entre el 2003 y el 2013, los hoteleros agregaron 27 705 habitaciones nuevas al mercado colombiano, con una inversión de \$2,2 billones de pesos.

3 Información publicada por Proexport Colombia: "Invierta en Colombia. Trabajo, compromiso, ingenio. Turismo en Colombia, una oportunidad de inversión" (Proexport Colombia, 2014), [http://www.inviertaencolombia.com.co/Adjuntos/086\\_Brochure%20INV%20Turismo%20ESP-web.pdf](http://www.inviertaencolombia.com.co/Adjuntos/086_Brochure%20INV%20Turismo%20ESP-web.pdf).

Con base en el listado mercantil del sector turismo que controla Confecámaras<sup>4</sup>, entre el 2003 y el 2013, cerca de 1500 hoteles nuevos fueron creados en el país, entre los que se destacaban importantes cadenas internacionales de la talla de IHG, con marcas como Holiday Inn e Intercontinental; Hilton, con Hampton; y el anuncio del nuevo Conrad, Marriot, Charleston, Sofitel, Movich, Kit Capital Viceroy, NH Hotels, Accor, Pestana y Hyatt, entre otras.

Para retomar el tramo final del tránsito legislativo que sufrió la exención hotelera, a comienzos del 2016 el Gobierno nacional consideró necesario definir el alcance del beneficio tributario y, en especial, la expresión contenida en el numeral 3 del artículo 207-2, que se refería al concepto de construcción, con el propósito de brindar seguridad jurídica y precisar su alcance dentro del marco jurídico establecido en la ley.

Advirtiendo que por esa época existía gran cantidad de inversiones de capital en construcción de nuevos hoteles, cuyos tiempos estaban muy ajustados para la terminación y puesta en operación el 31 de diciembre del 2017, se profirió el Decreto 463 del 2016, que preveía un cambio sustancial en la definición de nuevos hoteles que permitía ampliar la aplicación del incentivo. Ese decreto definió a los nuevos hoteles como aquellos construidos o que pudieran demostrar un avance en la construcción de su infraestructura de al menos el 61 % entre el 1.º de enero del 2003 y el 31 de diciembre del 2017, lo cual debería ser verificado por el Ministerio de Industria, Comercio y

4 Véase Gabriel Forero Oliveros, "Sin exención tributaria de 2003, 'boom' hotelero entra en su recta final", *La República*, 28 de junio del 2014, <https://www.larepublica.co/empresas/sin-exencion-tributaria-de-2003-boom-hotelero-entra-en-su-recta-final-2139331>.

Turismo, que, a su vez, debía certificarle a la DIAN el estado de avance de la construcción.

Esta modificación aliviaba las angustias de aquellos inversionistas que tenían comprometidas cuantiosas sumas de dinero en la construcción de nuevos hoteles y que preveían que, finalizando el 2017, no iban a lograr concluir las obras. En efecto, no podía esperarse menos del Gobierno nacional cuando el gremio hotelero, al finalizar el 2016, había contribuido con la generación de empleo, con la construcción de poco más de 32 000 habitaciones nuevas y con inversiones que superaban los tres billones de pesos (cifras avaladas en el considerando del citado decreto).

A pesar del excelente comportamiento que tuvo la exención hotelera desde el 2003 hasta el 2015, múltiples motivos ponían al país a discutir sobre la necesidad de una nueva reforma tributaria, esta vez “estructural” para hacerles frente a múltiples dificultades de orden económico que comprometerían la regla fiscal del país.

### ***Contexto de la reforma tributaria estructural***

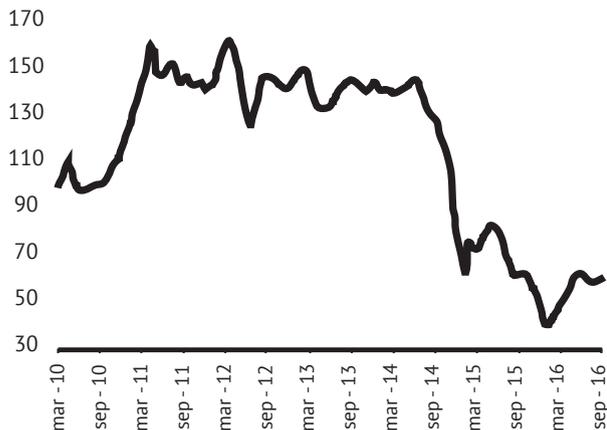
Como suele pasar en las reformas tributarias en Colombia, muchas de ellas encuentran su origen en factores externos de coyuntura internacional que impactan seriamente el comportamiento de la economía nacional. En la antesala de las discusiones que darían espacio a la reforma “estructural” que señalaba el Gobierno nacional como indispensable para salvaguardar la regla fiscal, a nivel internacional hubo tres factores que condicionaron al país en materia macroeconómica, como se pasa a explicar.

- (1) La caída de los precios internacionales del petróleo.
- (2) La normalización de la política monetaria en Estados Unidos, que a partir de diciembre del 2015 incrementó la tasa de intervención.
- (3) La desaceleración del crecimiento de la economía china con tasa de expansión del 6,9 %, la más baja en los últimos 25 años.

Como consecuencia de lo anterior, el país sufrió una pronunciada caída en sus ingresos, lo que generó un panorama de incertidumbre soportado en la volatilidad de los mercados financieros y en el decrecimiento de la demanda de sus principales socios comerciales.

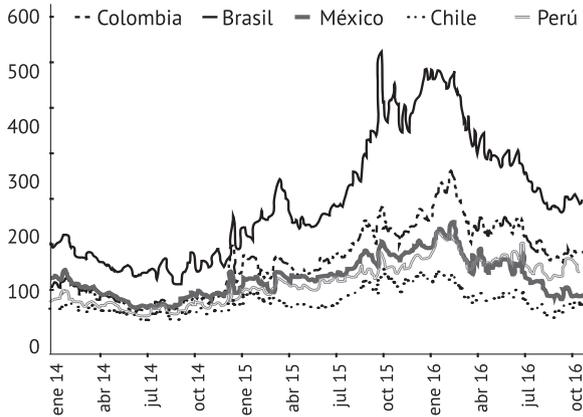
Las siguientes gráficas ejemplifican este fenómeno:

Gráfica 1. Panel A. Caída en precio de petróleo. Índice de precio del Brent (enero 2010 = 100)



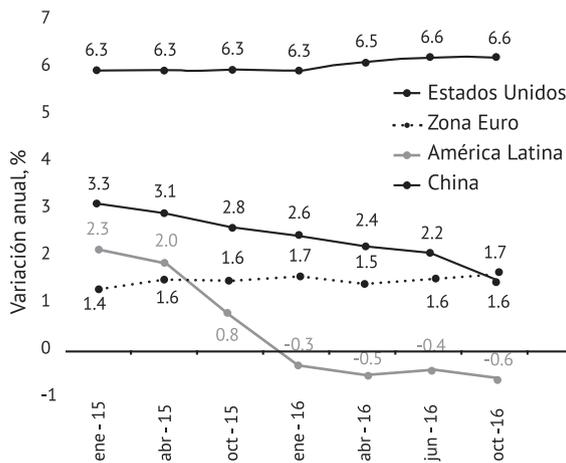
Fuente: tomado de la exposición de motivos de la L. 1819/2016.

Gráfica 2. Panel B. Volatilidad en los mercados financieros Credit Default Swaps (5 años)



Fuente: tomado de la exposición de motivos de la L. 1819/2016.

Gráfica 3. Panel C. Deterioro en el desempeño económico de socios comerciales (PIB)



Fuente: tomado de la exposición de motivos de la L. 1819/2016.

Ante estas las circunstancias que empezaban a deteriorar la economía colombiana, se promulgó la Ley 1739 del 2014, “Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 del 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones”. Esta norma dio lugar a la creación de la comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria, integrada por nueve profesionales influyentes cuyo objetivo era combatir la evasión y elusión fiscales, y a hacer el sistema tributario más equitativo y eficiente.

Al inicio del estudio encomendado, la comisión revisó integralmente el sistema tributario, en particular el régimen del impuesto sobre la renta y del CREE; el régimen tributario especial aplicable a las entidades sin ánimo de lucro; los beneficios tributarios existentes y las razones que los justificaban; el régimen del impuesto sobre las ventas; y el régimen aplicable a los impuestos, tasas y contribuciones de carácter territorial. Al aproximarse a la exención de las rentas hoteleras, la comisión recomendó disminuir la tarifa corporativa de impuesto sobre la renta, condicionada a que se eliminaran algunos beneficios tributarios existentes, como era el caso de aquellas exenciones que venían precedidas de cuantiosas inversiones, como ocurría en el caso de las rentas de hoteles construidos o remodelados entre el 2002 y el 2017.

Según cifras reveladas por el documento que contiene el estudio del marco fiscal de mediano plazo para el 2016<sup>[5]</sup>, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público sostuvo que el monto total de los beneficios tributarios para el

5 “Hacia una nueva economía. Marco Fiscal de mediano plazo 2016” (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2016), [http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FP\\_MHCP\\_WCC-059110%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased](http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2FP_MHCP_WCC-059110%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latestreleased).

total de declarantes por el año gravable 2015 ascendió a Cincuenta y un billones novecientos dieciocho mil millones (\$51 918 000 000 000) (6,5 % del PIB).

Con base en esa información, precisó que las exenciones representaban un costo fiscal para el Estado de \$9240 miles de millones (1,2 % del PIB), de los cuales el 82,1 % (equivalente a \$7587 miles de millones) fue declarado por las personas jurídicas. Dentro de estos insumos estadísticos se aprecia que el incentivo tributario a los hoteleros representaba el 1,6 % del costo fiscal de las rentas exentas para el país, cifra que, si bien era representativa, se encontraba muy por debajo de lo que representaban las otorgadas a las actividades financieras y de seguros, con el 33,6 %, y la administración pública y defensa, con 32,1 %.

Con base en lo anterior, a juicio de la comisión de expertos, esa comprendía una de las razones principales para que el sistema tributario fuera insuficiente en materia de recaudo y no cumpliera con los principios de eficiencia y equidad característicos de un sistema fiscal exitoso.

### ***Exposición de motivos de la Ley 1819 del 2016***

Tomando como insumo principal el informe final y las propuestas de mejora de la comisión de expertos, el Gobierno nacional presentó un proyecto de ley cuyo propósito era convertir el sistema tributario en uno más equitativo, eficiente y sencillo, fortalecido en la lucha contra la evasión y la elusión para garantizar avances en materia de inversión, empleo, crecimiento y competitividad. Al ocuparse de analizar los incentivos tributarios concedidos a los hoteleros desde la Ley 788 del 2002 y hasta el 2016, dicho proyecto de ley señalaba que, para reducir la tarifa corporativa de renta (pilar fundamental de la reforma), era necesario eliminar algunas exenciones, en especial aquellas de las cuales se derivara el índice de inversiones más cuantioso.

Pese a resultar algo paradójico el hecho de castigar a un sector que estaba jalonando la economía y promoviendo la generación de empleo, el argumento legal que sustentaba la eliminación de la exención hotelera se soportaba sobre el cuestionable concepto de la libertad de configuración tributaria en virtud del cual el legislador está plenamente facultado para crear incentivos fiscales, pero también para eliminarlos, lo cual resulta procedente, como se expondrá más adelante, siempre que no se transgredan los derechos de los contribuyentes. A juicio del Ministerio de Hacienda y Crédito Público del gobierno Santos (autor del citado proyecto) si bien las exenciones juegan un papel importante para atraer inversión al país, de la misma manera traen efectos negativos, como la disminución del recaudo de impuestos y permitir que se asignen recursos de manera ineficiente hacia ciertos sectores de la economía.

Si bien la tesis planteada en el proyecto de ley permite realizar sendos cuestionamientos sobre las apreciaciones arriba mencionadas, desde una perspectiva constitucional, el Gobierno nacional concluyó que la existencia de un beneficio tributario en un impuesto de periodo anual constituye por fuera del respectivo año gravable una mera expectativa y no un derecho adquirido. En virtud de lo anterior, el parágrafo 1.º del artículo 100 de la que más adelante se convertiría en la Ley 1819 del 2016 gravó las rentas hoteleras con una tarifa del 9 % por el término que se hubiera concedido la exención, lo cual dio lugar a que, en algunos casos se vulneraran, situaciones jurídicas consolidadas, como se pasa a explicar en detalle.

### ***Vulneración de situaciones jurídicas consolidadas***

Para hacer referencia a la protección de situaciones jurídicas consolidadas, es necesario hacer una breve introducción sobre los postulados que salvaguardan la aplicación

de las leyes tributarias en el tiempo. Así mismo, hay que señalar que la discusión sobre la protección de situaciones jurídicas consolidadas en materia tributaria generó múltiples debates con anterioridad a la expedición de la Constitución Política de 1991, pues en ese momento no existía ninguna mención sobre el principio de irretroactividad de la ley tributaria.

En vigencia de la Constitución de 1886, la única disposición que protegía los llamados derechos adquiridos era el principio de situaciones jurídicas concretas, el cual tenía aplicación con arreglo a lo dispuesto en las leyes civiles y permitía que las leyes tuvieran efectos únicamente con posterioridad a su promulgación. Como bien lo detalla Bravo Arteaga<sup>6</sup>, para que se pudiera alegar la existencia de una situación jurídica concreta (hoy situación jurídica consolidada) era necesario que se presentaran dos elementos:

- (1) Que existiera una ley vigente que consagrara un derecho u obligación.
- (2) Que los presupuestos legales que dieran origen a un derecho u obligación se hubieren configurado durante el tiempo de su vigencia.

Esta garantía constitucional se erigía dentro del ordenamiento legal para salvaguardar otro principio fundamental: la estabilidad jurídica. Para mantener esa línea garantista de la estabilidad y seguridad jurídica a favor de los contribuyentes, incluir dentro del articulado constitucional una norma que prohibiera la retroactividad de la ley se convirtió en una necesidad de primer orden.

6 Juan Rafael Bravo Arteaga, *Nociones fundamentales de derecho tributario* (Bogotá: Editorial Legis, 2002), 85-88.

Como respuesta positiva a ese requerimiento, el principio de irretroactividad de la ley tributaria fue consagrado en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política de 1991. Es así como, en la actualidad, el citado artículo 338 prevé que las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

A su turno, el artículo 363 precisa que las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad. A partir de un análisis integral de estas disposiciones, la esencia del principio de irretroactividad es la imposibilidad de señalar consecuencias jurídicas a actos, hechos o situaciones que se hubieren consolidado bajo el imperio de una ley anterior.

Consultando las definiciones que de ese término hace la doctrina, en palabras de Plazas Molina<sup>7</sup>, la irretroactividad fiscal es aquel principio que proscribe la aplicación de las normas tributarias a situaciones que ocurrieron con anterioridad a su entrada en vigor. A juicio de Bravo Arteaga<sup>8</sup>, este principio constitucional impide que una norma que establezca o modifique un tributo pueda ser aplicada respecto de hechos ocurridos antes de su vigencia.

En atención a estas concepciones sobre el concepto de irretroactividad de la ley, lo cierto es que su propósito no es otro que preservar el orden público y salvaguardar la aplicación del principio de seguridad jurídica que gobierna las relaciones entre el Estado y sus ciudadanos. No han

7 Catalina Plazas Molina, *El principio de irretroactividad en materia tributaria* (Bogotá: Editorial Temis, 2017), 6.

8 Bravo Arteaga, *Nociones fundamentales de derecho tributario*, 91.

sido pocos los debates que la Corte Constitucional ha adelantado para examinar el fenómeno de la irretroactividad de las leyes tributarias, cuando en el análisis intermedia la eliminación de exenciones a favor de los contribuyentes.

El máximo tribunal constitucional se ha pronunciado en abundante jurisprudencia sobre la mutabilidad de las normas jurídicas, la libertad de configuración legislativa, la existencia de derechos adquiridos o meras expectativas, y la existencia de situaciones jurídicas consolidadas. De igual forma, se ha ocupado de sentar precedentes jurisprudenciales en torno a la definición y protección de múltiples principios que protegen la actuación de los contribuyentes, como es el caso de los principios de seguridad jurídica, buena fe y de confianza legítima, todo lo anterior a partir del otorgamiento de incentivos tributarios a los contribuyentes para promover la inversión en ciertos sectores de la economía colombiana.

Teniendo en cuenta que la problemática planteada en la presente narrativa ha sido ampliamente discutida por la Corte Constitucional, para resolverla debidamente es necesario traer a colación algunos de esos pronunciamientos con base en los cuales se demuestra que el parágrafo 1.º del artículo 100 de la Ley 1819 del 2016 sí vulneró situaciones jurídicas consolidadas en favor del Grupo Royal, al desconocer el derecho que efectivamente le asistía de gozar de esa exención hasta que se vencieran los 30 años.

El primer argumento que presenta el Gobierno nacional en la exposición de motivos de la Ley 1819 del 2016 para promover la eliminación de la exención a los servicios prestados en nuevos hoteles es aquel relacionado con el concepto de libertad de configuración del legislador en materia tributaria, el cual, advierten, es amplio y permite derogar tratamientos tributarios preferenciales. Sobre este punto, la Corte Constitucional profirió dos fallos de importante relevancia, en los que concluyó dos aspectos

fundamentales: (1) el principio de irretroactividad no riñe con la necesidad de que el ordenamiento jurídico sea dinámico para que se ajuste a las exigencias de la equidad tributaria y (2) la mutabilidad del ordenamiento legal no puede vulnerar o desconocer la existencia de situaciones jurídicas definidas de acuerdo con la ley.

En relación con el primer aspecto, indicó lo siguiente:

*La retroactividad por regla general, resulta censurable solo cuando la nueva norma incide sobre los efectos jurídicos ya producidos en virtud de situaciones y actos anteriores, y no por la influencia que pueda tener sobre los derechos en lo que hace a su proyección futura*<sup>9</sup>.

En relación con el segundo aspecto, precisó que:

En principio la Constitución no establece una proscripción de los perjuicios que puedan atribuirse a las mutaciones legislativas, de otra parte, necesarias y permanentes. Si bien el ordenamiento constitucional garantiza los derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores (Constitución Política, artículo 58), ellos se circunscriben a las situaciones jurídicas individuales, subjetivas o concretas, creadas o consolidadas bajo el imperio de la ley<sup>10</sup>.

De acuerdo con lo esgrimido por la Corte, es claro que el principio de irretroactividad de la ley tributaria no restringe ni limita que el ordenamiento legal sea dinámico y permita que se creen, modifiquen o supriman normas de acuerdo

9 C. Const., Sent. c-511, 1992. M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz. Cursivas, fuera del texto original.

10 C. Const., Sent. c-549, 1993. M. P. Vladimiro Naranjo Mesa.

con las necesidades que den lugar a ello. Esto faculta al legislador para que, en uso de sus facultades legales, o cree tratamientos preferenciales hacia ciertos sectores de la economía para incentivar su desarrollo, o para que los elimine cuando, por razones de equidad, resulte necesario.

No obstante, el máximo tribunal constitucional ha sido claro al condicionar o limitar la libertad de configuración del legislador en materia tributaria, pues indica que, con la supresión de tratamientos preferenciales vía exención, no se pueden vulnerar situaciones jurídicas consolidadas bajo el imperio de una ley anterior. Por lo anterior, ha señalado que los efectos de la derogatoria de una exención deben producirse hacia el futuro y no hacia el pasado, de tal suerte que se protejan los presupuestos contenidos en los artículos 338 y 363 de la carta política.

Al respecto, la Corte precisó:

Y, por supuesto, si el Congreso es, por regla general y básica, la única autoridad que puede contemplar exenciones, también de la Constitución resulta su plena facultad para introducir ajustes o modificaciones a ellas y *aun para suprimirlas, siempre que, atendiendo a elementales razones de seguridad jurídica, lo haga con efectos pro futuro* (artículos 338, inciso 3, y 363, inciso 2, C. P.).

El último aspecto tiene relevancia, pues se trata de una garantía constitucional plasmada en favor de los contribuyentes, que protege no solo su certidumbre en cuanto a la aplicación y efectividad del sistema tributario sino su buena fe (art. 83 C. P.)<sup>11</sup>.

Así las cosas, si bien es claro que el Congreso de la República estaba plenamente facultado para suprimir la exención concedida a los hoteleros para gravar sus rentas

11 C. Const., Sent. c-341, 1998, M. P. José Gregorio Hernández Galindo. Cursivas, fuera del texto original.

al 9 %, como lo estableció la Ley 1819, de acuerdo con los pronunciamientos de la Corte, los efectos de la derogatoria debieron tener efectos hacia el futuro y no hacia el pasado, de tal suerte que las situaciones jurídicas consolidadas a partir de los efectos producidos por la Ley 788 del 2002 y por el Decreto 2755 del 2003 para quienes cumplieron con los requisitos de ley no fueran vulneradas, como en efecto ocurrió. Desde luego, no podría ser otra la conclusión cuando ha sido la misma Corte la que ha manifestado que la Constitución prevé límites al poder legislativo para salvaguardar la protección de los principios de confianza legítima y buena fe que favorecen la actuación de los contribuyentes frente al fisco.

Para precisar el alcance del principio de confianza legítima respecto de la modificación y eliminación de las exenciones tributarias, la Corte indicó, en un importante pronunciamiento del 2002:

Ha de reiterarse que el principio de la confianza legítima protege, en lo que hace referencia a las normas tributarias, las “razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación” y las alteraciones que se generarían con “el cambio súbito de la misma”.

Se podría predicar la existencia de dichas “razones objetivas” cuando, por ejemplo, la norma en cuestión (i) ha estado vigente por un muy largo período; (ii) no ha estado sujeta a modificaciones ni hay propuestas sólidas de reforma; (iii) su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables suprimir el beneficio; y además, (iv) ha generado efectos previsibles significativos, es decir, ha conducido a que los particulares acomoden de buena fe sus comportamientos a lo que ella prescribe<sup>12</sup>.

12 C. Const., Sent. c-007, 2002. M. P. Manuel José Cepeda Espinosa. *Cursiva*, fuera del texto original.

Siguiendo los lineamientos de la corte en ese pronunciamiento, para el caso que nos ocupa estudiar, el Grupo Royal contaba con suficientes argumentos objetivos para confiar en que el Gobierno nacional no fuera a cambiar las reglas de juego en la medida en que:

- (1) La exención sobre los servicios prestados en nuevos hoteles había estado vigente por trece años consecutivos.
- (2) Las modificaciones sucesivas de los decretos que reglamentaron la exención tuvieron como propósito extender su margen de aplicación y no su extinción.
- (3) Verificado el cumplimiento de los requisitos de ley, el disfrute de la exención estaba protegido por el ordenamiento legal y obligaba a la DIAN a respetarla.
- (4) El tratamiento preferencial hacia los hoteleros que gozaban del beneficio se tradujo en la realización de multimillonarias inversiones.

Para precisar el alcance del principio de la buena fe, no resultaría razonable pensar que una vez el legislador establezca ciertos requisitos para promover inversiones en algún sector de la economía a cambio de incentivos fiscales, estos pueden ser modificados posteriormente en detrimento de sus intereses amparándose en la libertad de configuración legislativa que asiste al Congreso. Hacerlo de esa manera implicaría desconocer que, en ejercicio del principio de buena fe de los contribuyentes, se sometieron a las reglas vigentes al momento de invertir para garantizar su acceso al incentivo.

Para soportar esta afirmación, la Corte se ocupó de esgrimir, en un asunto similar, lo siguiente:

Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, si puede aplicarse en el mismo periodo sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con periodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: *El que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe*<sup>13</sup>.

Para complementar el análisis que permite demostrar que el parágrafo 1.º del artículo 100 de la Ley 1819 del 2016 sí vulneró situaciones jurídicas consolidadas, se debe dilucidar si el otorgamiento de exenciones configura una situación jurídica consolidada o una mera expectativa. Según lo ha expresado la Corte, el efecto de la aplicación de la ley en el tiempo y la prohibición de la irretroactividad de la ley tributaria es fundamental para diferenciar los derechos adquiridos de las meras expectativas.

En el primer caso, un contribuyente tiene una situación jurídica consolidada cuando la ley que le da origen genera efectos legales en su favor o en su contra, en el momento en que ha entrado en vigor una posterior. En el segundo caso, existe una mera expectativa cuando la ley que la origina aún no genera efectos legales en su favor o en su contra.

Partiendo de esa distinción, la Corte ha reconocido que las situaciones jurídicas consolidadas son tangibles y, por lo tanto, cuando el legislador expide una nueva ley, no los puede desconocer o lesionar. No sucede lo mismo

13 C. Const., Sent. c-878, 2011. M. P. Juan Carlos Henao Pérez. Cursiva, fuera del texto original.

con las meras expectativas, en la medida en que, al albergar una simple probabilidad, estas pueden ser modificadas o suprimidas por el legislador discrecionalmente. Al aplicar ese precedente jurisprudencial a los supuestos de hecho que circundaron la inversión del Grupo Royal en Colombia, en el momento en que se creó el incentivo objeto de estudio con la Ley 788 del 2002, se consideraron como rentas exentas aquellas percibidas con ocasión de la prestación de servicios hoteleros en nuevos hoteles que se construyeran dentro de los 15 años siguientes a partir de la vigencia de esa ley, es decir, el 2003, por un término de 30 años.

Como en su momento se estableció que el acceso a esa exención debía ser reglamentado, el Gobierno nacional procedió a expedir el Decreto 2755 del 2003, con el que establecía, de manera clara y concisa, los requisitos que los prestadores de servicios hoteleros tenían que cumplir para que pudieran garantizar su acceso a dicha exención.

Los requisitos que debían acreditar los hoteleros, según el citado decreto, eran los siguientes:

- (1) Inscribirse en el Registro Nacional de Turismo del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.
- (2) Contar con una certificación expedida por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, sobre la prestación de servicios hoteleros en el nuevo establecimiento hotelero.
- (3) Contar con una certificación, expedida por la curaduría urbana, por la Secretaría de Planeación o por la entidad que hiciera sus veces, de que su ubicación coincidía con el domicilio del inmueble y en la que constara la aprobación del proyecto de construcción del nuevo establecimiento hotelero.
- (4) Contar con una certificación del representante legal y del revisor fiscal o contador público, según

el caso, en la cual constara: (a) que la actividad prestada correspondía a servicios hoteleros debidamente autorizados, (b) que el valor de las rentas solicitadas como exentas en el respectivo año gravable correspondían a servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles construidos a partir del 1.º de enero del 2003 y (c) que llevaba contabilidad separada de los ingresos por servicios hoteleros y de los originados en otras actividades.

Teniendo en cuenta que a partir del 2006 el Grupo Royal cumplió con todos los requisitos establecidos en el artículo 207-2 del E. T. (entonces vigente), en el Decreto 2755 del 2003 y en los reglamentos que lo modificaron posteriormente, desde ese momento consolidó una situación jurídica a su favor, cuyos efectos le permitieron percibir ingresos exentos de impuesto sobre la renta por un término de treinta años contados a partir del inicio de su operación.

Así las cosas, en el momento en que el parágrafo 1.º del artículo 100 de la Ley 1819 del 2016 eliminó la exención contemplada en el artículo 207-2 del E. T. y gravó las rentas hoteleras con impuesto sobre la renta del 9 %, el legislador transgredió una situación jurídica consolidada que se configuró en cabeza del grupo. Este tipo de situaciones han sido catalogadas por la Corte Constitucional como inadmisibles, pues, a su juicio, no es comprensible que el Estado ofrezca exenciones para atraer inversionistas y, una vez consigue que estos desembolsen recursos, proceda a eliminarlas sin garantizar la protección de situaciones jurídicas consolidadas.

Al analizar una demanda donde se cuestionaba la eliminación de una exención otorgada a inversionistas que adquirieran bonos de deuda pública, con contundencia señaló lo siguiente:

*Para la Corte no es admisible que el Estado ofrezca unas condiciones benéficas a las personas naturales o jurídicas, en este caso a los inversionistas, como por ejemplo el establecimiento de exenciones, con el fin de incentivar la compra de bonos de deuda pública externa y después de que los han adquirido, proceda a modificar las reglas de juego iniciales, sin salvaguardar las situaciones jurídicas consolidadas de quienes bajo esas condiciones los compraron. No se olvide que, si bien el legislador está autorizado constitucionalmente para modificar o derogar la legislación tributaria esto solamente puede hacerse hacia el futuro y, siempre y cuando, se respeten los derechos consolidados al amparo de las normas antes vigentes.*

En consecuencia, al momento de estudiar la constitucionalidad de una norma tributaria *que suprime una exención* debe la Corte, para efectos de determinar si se han vulnerado o no situaciones jurídicas consolidadas, *distinguir los casos en que las exenciones se establecen como estímulo o incentivo tributario a cambio de una contraprestación*, como sucedió en el asunto de debate, que se ofreció una exención de impuestos para quienes adquirieran determinados bonos de deuda pública; y aquellos que consagran exenciones generales sin contraprestación alguna, *pues en el primer evento se generan situaciones jurídicas, particulares y concretas que el legislador está obligado a respetar* y, en el segundo, tal fenómeno no se presenta por lo que el legislador bien puede suprimirlas o modificarlas, obviamente, con observancia de los distintos preceptos constitucionales que rigen la materia<sup>14</sup>.

Para el caso objeto de estudio y a modo de conclusión, es claro que la contraprestación que asumió el grupo para acceder a la exención hotelera fue cumplir con todos los

14 C. Const., Sent. c-604, 2000. M. P. Carlos Gaviria Díaz. Cursivas, fuera del texto original.

requisitos establecidos en el Decreto 2755 del 2003 y en los reglamentos que lo modificaron posteriormente. Por lo anterior, como queda aquí demostrado, el parágrafo 1.º del artículo 100 de la Ley 1819 del 2016 suprimió de manera abrupta y arbitraria un incentivo tributario que configuraba en su favor una situación jurídica consolidada, lo que implica que se haya vulnerado el principio de irretroactividad de la ley tributaria que goza de protección constitucional en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política.

Cerrada la discusión sobre la ampliamente demostrada vulneración de una situación jurídica consolidada en detrimento de los intereses del Grupo Royal, hay que llamar la atención sobre dos aspectos muy importantes que se extraen de la exposición de motivos de la Ley 1819 del 2016 para soportar la errada tesis del Gobierno nacional con base en la cual concluye que la supresión de la exención hotelera no lesiona ningún derecho sino una mera expectativa.

Sobre el primer aspecto por resaltar, el Gobierno señala que, si los incentivos tributarios son bien diseñados e implementados de forma apropiada, pueden convertirse en una herramienta útil para atraer inversión. Sin embargo, a renglón seguido indica que su otorgamiento tiene un efecto negativo, que se materializa en una disminución del recaudo, en asignaciones desproporcionadas de recursos hacia algunos sectores de la economía y en el incremento de costos de fiscalización para perseguir a quienes abusen de las formas jurídicas para obtener esos beneficios.

El segundo aspecto tiene que ver con una cita que hacen de un fallo proferido por la Corte Constitucional<sup>15</sup> en

15 C. Const., Sent. c-508, 2006. M. P. Álvaro Tafur Galvis.

el 2006, para concluir que la existencia de una norma que consagra un beneficio tributario en un impuesto de periodo anual constituye, por fuera del respectivo año gravable, una mera expectativa para el contribuyente que ha accedido a ese tratamiento. En lo que tiene que ver con el primer aspecto aquí comentado, pareciera no tener mucho sentido que, en primera instancia, el Gobierno considere las exenciones como herramientas útiles para atraer inversión al país, pero una vez las consigue pase a satanizarlas como instrumentos negativos que contribuyen a la disminución del recaudo y a la inequidad para sustentar la necesidad de suprimirlas, sin detenerse a analizar si con ello transgrede los derechos de quienes en algún momento confiaron en sus políticas.

Ahora, cuando el Gobierno cita a la Corte Constitucional para concluir que los incentivos tributarios extensibles en el tiempo sobre impuestos de periodo configuran una mera expectativa, parece dejar de lado el sentido lógico de lo expuesto por ese tribunal en sus consideraciones. En estas, la Corte señala que, si bien la Constitución consagra un derecho a recibir o conservar exenciones tributarias, el Congreso no puede ejercer su poder impositivo de una manera incompatible con los principios de equidad, eficiencia y progresividad que regulan el sistema tributario colombiano. Así, no se puede permitir, por ejemplo, que se apliquen las leyes con carácter retroactivo y se vulnere lo previsto en el artículo 363 de la carta política.

Por lo anterior, a simple vista pareciera que el Gobierno nacional optó por suprimir una exención que produjo millonarias inversiones en el sector del turismo, y que promovió la generación de empleo y el desarrollo de la economía formal e informal, simplemente porque después de servirse de ellas consideró que someterlas a impuestos era más equitativo sin considerar qué derechos podría transgredir.

Al final de cuentas, cambiar las reglas de juego en la mitad del partido parece convertirse en un común denominador indiscutible y lamentablemente bien visto por quienes construyen las políticas públicas del país; si no, consultemos a quienes sometieron al pago del impuesto de riqueza que algunos pocos consideraban un “nuevo impuesto”, y muchos otros consideramos una mal lograda continuidad del fallecido impuestos al patrimonio para garantizar el recaudo de un impuesto antitécnico y regresivo.

### ***Defensa del principio de seguridad y estabilidad jurídica***

En Colombia, la sanción de una nueva reforma tributaria no se convierte en un hecho extraordinario del cual alguien se pueda asombrar. En los últimos 24 años, el país ha sido sometido a más de 22 reformas. Se han utilizado para esos propósitos todo tipo de instrumentos jurídicos como leyes ordinarias, emergencias económicas y planes nacionales de desarrollo, entre otros.

Cuando un país tiene una legislación cambiante en la cual la falta de certeza jurídica es protagonista, esto tiende a convertirse en una de las mayores preocupaciones para los inversionistas extranjeros que observan al país como un lugar preferencial para desarrollar sus negocios. A partir de ese supuesto, la legislación colombiana, con base en lo previsto en el artículo 363 de la Constitución Política, ha proscrito el efecto de las leyes con carácter retroactivo, como una medida para salvaguardar principios constitucionales como el de seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe, que protegen a todos los inversionistas.

No en vano la irretroactividad de la ley permite que las normas tengan como característica principal ser antecedentes a la producción de consecuencias normativas

derivadas de su aplicación, lo cual garantiza que los inversionistas conozcan desde el principio las reglas de juego a las cuales serán sometidos y que en ningún caso puedan ser sorprendidos con gravámenes no contemplados al momento de realizar su inversión. El único caso en que la Corte Constitucional ha contemplado la posibilidad de que una ley tributaria tenga efectos retroactivos, es cuando un cambio legislativo prevea un tratamiento más benéfico para el contribuyente.

Para citar un ejemplo, en un pronunciamiento de 1996<sup>16</sup>, reiterado en otro posterior en el 2012, la Corte indicó:

Si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad, sí puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución. La prohibición contenida en esta norma está encaminada a impedir que se aumenten las cargas del contribuyente, modificando las regulaciones en relación con períodos vencidos o en curso. La razón de la prohibición es elemental: El que el Estado no pueda modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe<sup>17</sup>.

Si se contrapone lo expuesto por la Corte con lo ocurrido en la Ley 1819 del 2016, cuando de manera abrupta e intempestiva se eliminó las rentas exentas hoteleras en ejercicio del efecto retroactivo de una norma fiscal que se profirió en detrimento de los intereses de los inversionistas, se podría concluir que el parágrafo 1.º del artículo 100 de la referida ley goza de un alto grado de inconstitucionalidad, de lo cual me ocuparé más adelante.

16 C. Const., Sent. c-527, 1996. M. P. Jorge Arango Mejía.

17 C. Const., Sent. c-785, 2012. M. P. Jorge Iván Palacio Palacio.

Dicho lo anterior, resulta de la mayor importancia advertir que, con la salvaguarda del principio de irretroactividad tributaria, alternativamente se garantiza la protección de otros principios, como el de confianza legítima y buena fe.

En lo concerniente al principio de confianza legítima, el artículo 83 de la Constitución Política de Colombia señala que las actuaciones de los particulares y de las autoridades deben ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presume en todas las gestiones que estos realicen. Esto implica que, en materia tributaria, este principio tienda a proteger las razones objetivas que llevan a un inversionista a confiar en la estabilidad de las normas que otorgan incentivos, las cuales, como ya fueron expuestas en esta narrativa, responden al tiempo por el cual hayan estado vigentes, a su inmodificabilidad en el tiempo y a que hayan producido los efectos que dieron origen a su otorgamiento.

Como ha sido reiterado aquí, esto no implica que se limite la facultad que tiene el legislador de modificar el ordenamiento jurídico para suprimir incentivos tributarios. Simplemente, es una garantía de la cual gozan los contribuyentes para que, frente a abruptas modificaciones legislativas, al menos se les respete en el tiempo aquellos beneficios adquiridos, habiendo acreditado el cumplimiento de ciertos requisitos.

En lo que tiene que ver con el principio de buena fe, este exige que tanto el Estado como los particulares actúen con transparencia en las relaciones que los involucren. En el ámbito tributario, esto implica que, en la relación Estado-particulares, se garantice el respeto de las situaciones jurídicas consolidadas originadoras de derechos y obligaciones recíprocas, independientemente de las mutaciones legislativas que se presenten en el tiempo.

Con base en lo anterior, si en atención a lo dispuesto en la Ley 788 del 2002 y en los decretos que la reglamentaron se creó una situación jurídica consolidada a favor del Grupo Royal, los principios constitucionales de confianza legítima y buena fe debieron haber constituido suficiente garantía para que la supresión de la exención hotelera solo hubiera producido efectos hacia el futuro y no hacia el pasado, como desafortunadamente ocurrió.

### ***Los contratos de estabilidad jurídica en el derecho comparado***

Como afirma Burga Espinoza<sup>18</sup> en un documento donde se ocupa de estudiar los convenios de estabilidad jurídica en América Latina, preparado para el Instituto Peruano de Derecho Tributario, los convenios de estabilidad jurídica (denominados así en el fuero interno peruano), si bien son herramientas necesarias para promover las inversiones en un país, no se encuentran exentos de críticas desde puntos de vista como el político y jurídico. Esto se debe a que algunos afirman que estos instrumentos limitan la potestad legislativa que en materia tributaria le asiste a la rama legislativa; y otros señalan que las actuaciones de las administraciones tributarias, al momento de interpretar los efectos de este tipo de convenios, tienden a estar sesgadas y a propender por aumentar las cargas tributarias de los inversionistas.

A la hora de evaluar la viabilidad de realizar inversiones en un determinado país, son múltiples los aspectos que se deben analizar para no poner en riesgo el capital

18 Vivian Burga Espinoza, "Equidad en la tributación del trabajo, actividad económica constitucionalmente protegida", *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, n.º 74 (2016): 169-204.

de los inversionistas. Entre estos aspectos, por regla general, sobresalen aquellos relacionados con los temas de la estabilidad jurídica, política y económica que puede brindar un país determinado.

A pesar de lo anterior, uno de los aspectos que quizá adquiere mayor relevancia en un paso previo a realizar la inversión es verificar la incidencia del componente tributario en la proyección financiera de un futuro negocio. Para nadie es un misterio que tener la posibilidad de prever el marco legal aplicable a las inversiones y la carga tributaria asociada a esta, representa una garantía fundamental para tener certeza sobre la estabilidad de las condiciones que se tendrán para operar.

En consideración a lo antes mencionado, en la medida en que se reduzca el margen de incertidumbre jurídica que en algunos países latinoamericanos pareciera convertirse en la regla general y que desde luego afectan el comportamiento de las inversiones en sus países, la calificación del riesgo país seguramente les sería más favorable desde todo punto de vista. Son varias las experiencias que en el espectro latinoamericano dan cuenta de los efectos que sustraen de proveer garantías para que los inversionistas nacionales y extranjeros cuenten con reglas de juego claras durante la fase previa, actual y posterior a su decisión de invertir.

En el caso chileno, se creó un estatuto para la inversión extranjera directa, el cual estuvo vigente desde el 21 de enero del 2016 y cuyo propósito era estabilizar no solo el régimen tributario en lo que tiene que ver con la tarifa del impuesto sobre la renta de los inversionistas, sino también con el régimen cambiario que regularía las condiciones de ingreso de divisas y de envío de remesas al exterior. Esto, desde luego, estaría limitado por un espacio de tiempo determinado y por unas exigencias mínimas en materia de inversión (USD 50 000 000, aproximadamente para el 2016).

Revisando la experiencia del caso argentino, si bien no se ha regulado en materia legal la existencia de un convenio de estabilidad jurídica (como sí ocurre en el caso chileno), sí han existido regímenes de promoción para la inversión que han contemplado cláusulas de estabilidad en materia tributaria, dirigidas hacia ciertos sectores de la economía, como la industria minera, del *software* y el medio ambiente.

A diferencia de lo ofertado por Chile, Argentina permitía que el régimen tributario estabilizado para el sector minero cubriera la totalidad de impuestos que integraban su sistema, es decir, impuestos directos, tasas y contribuciones que tuvieran como sujetos pasivos a las empresas que accedieran a la estabilidad. Para los otros dos sectores arriba mencionados, también se incluía la estabilización de los derechos, aranceles u otros gravámenes a la importación o exportación que tuvieran lugar.

Asumiendo una posición generosa y garantista, Argentina otorgó la posibilidad de estabilizar no solo los impuestos creados, sino también aquellos que estuvieran pendientes de crearse. Finalmente, en el caso peruano, como expone Burga Espinoza, la estabilidad jurídica que el Estado provee a la inversión nacional y extranjera en materia de impuesto sobre la renta se encuentra prevista para tres tipos de regímenes: (1) los contratos que se suscriben al amparo de los regímenes de garantías a la inversión privada; (2) los contratos de garantía y medidas de promoción minera; y (3) los contratos de promoción para el sector de los hidrocarburos.

Las previsiones que regulaban la estabilidad en Perú establecían, al igual que en el caso chileno, montos mínimos de inversión y plazos determinados para gozar del beneficio. En el caso del régimen general de estabilidad jurídica se requerían inversiones por el orden de USD 5 000 000; y para las inversiones en el sector de la minería e hidrocarburos, sumas que ascendían a USD 10 000 000.

En lo relacionado con los plazos establecidos para que inversionistas nacionales y extranjeros pudieran acceder a la estabilidad, la ley peruana establecía un término de 10 años contados a partir de la fecha de suscripción del convenio para mantener la estabilidad. En algunos casos excepcionales, como el de la minería, se instauraban mayores extensiones de tiempo, que podían llegar hasta 15 años, dependiendo del cumplimiento de determinados requisitos. A diferencia de lo establecido en los otros ordenamientos jurídicos a los que se ha hecho mención, Perú prevé la posibilidad de que tanto los inversionistas como los receptores de los recursos tengan derecho a estabilizar su situación jurídica, lo cual es bastante interesante y, sobre todo, novedoso.

Como se observa, los convenios de estabilidad jurídica en algunos países de la región (cuya tendencia ha sido marcada por las constantes modificaciones de sus sistemas tributarios), además de jugar un papel altamente relevante en la promoción de ciertos sectores de la economía, se convierten en un instrumento de defensa del cual gozan tanto los estados como los ciudadanos para proveerse garantías mutuas y asegurar que los ordenamientos jurídicos no impongan gravámenes distintos a los existentes al momento de realizar su inversión. Esto protege al inversionista de la aplicación retroactiva de la ley y de su sometimiento a futuros impuestos que puedan surgir para sopesar eventuales situaciones de déficit fiscal.

### ***Instrumentos de estabilidad jurídica implementados en Colombia***

Siguiendo la tendencia internacional, y frente a la apremiante necesidad de proveerle a los inversionistas nacionales y extranjeros certidumbre jurídica en lo relacionado con el régimen de tributación en Colombia, la Ley 223 de

1995, a través de su artículo 169, dio lugar a la creación de la primera versión de los denominados *contratos de estabilidad tributaria*, con la adición realizada al artículo 240-1 del E. T. En dicha norma, se establecía un régimen especial de estabilidad tributaria al cual podían acogerse voluntariamente las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta. El beneficio consistía en que, durante un período de hasta 10 años, estos contribuyentes pudieran estabilizar cualquier tributo o contribución del orden nacional que se estableciera con posterioridad a la suscripción del contrato, o cualquier incremento en la tarifa de ese impuesto que se fijara por encima de las tarifas pactadas en el contrato.

Para garantizar el acceso a la estabilidad tributaria, los contribuyentes de ese régimen especial debían pagar, durante el término del contrato, un impuesto sobre la renta a la tarifa general (incrementado en un 2 %) que estuviese vigente en el momento de suscribir el contrato. Finalmente, previendo eventuales situaciones favorables en cabeza de estos contribuyentes, la norma precisó que, si en ejecución de estos contratos se llegaba a disminuir la tarifa del impuesto sobre la renta, los contribuyentes tendrían derecho pagar sus impuestos con esa nueva tarifa, pero aumentada en dos puntos porcentuales.

Si bien sería interesante profundizar en los efectos que produjo el régimen de estabilidad creado por la Ley 223 de 1995, es importante señalar que ese instrumento tuvo escasa aplicación, pues fue derogado con la expedición de la Ley 633 del 2000.

No obstante, es relevante advertir que solo a finales del 2000 algunos contribuyentes elevaron solicitudes ante la DIAN para aplicar al régimen de estabilidad por un periodo hasta de 10 años; pero para sorpresa de muchos y sin mayor justificación, esa entidad optó por suscribir contratos otorgando a los contribuyentes la estabilidad

tributaria únicamente por el año gravable 2000, con el argumento de que la administración tributaria no tenía interés en celebrar contratos por un término superior.

Esto, desde luego, dio lugar a la interposición de múltiples acciones de nulidad y restablecimiento del derecho que, al ser resueltas por el Consejo de Estado, reconocieron que los contribuyentes que se hubieran acogido a la estabilidad a finales del 2000 se encontraban amparados por dicho régimen no solo durante un periodo gravable, como arbitrariamente había accedido la DIAN (2000), sino durante los periodos que en su momento habían sido objeto de solicitud. En varios casos, según permitía la norma, el periodo abarcaba desde el 2001 hasta el 2010.

A título de restablecimiento del derecho, los fallos proferidos por el máximo tribunal de lo contencioso administrativo ordenaron la devolución de los impuestos que se crearon durante ese periodo y de los que fueron sujetos pasivos en su momento los contribuyentes. Este fue el caso del GMF creado por la Ley 633 del 2000 y del impuesto sobre el patrimonio creado por la Ley 1111 del 2006.

Dicho lo anterior, si bien ese primer intento por garantizar la seguridad y estabilidad jurídica de los inversionistas no pudo tener mayor relevancia por su corta duración, se insistió en la necesidad de combatir la incertidumbre jurídica que de tiempo atrás ha castigado la inversión nacional y extranjera. Así, en el 2005 el Gobierno nacional sometió a consideración del Congreso de la República un proyecto de ley que, posteriormente, se convertiría en la Ley 693 del 2005.

En la exposición de motivos<sup>19</sup> se precisaba que el propósito del Gobierno era que el inversionista tuviera la confianza y seguridad de que aquellos incisos, ordinales,

19 *Gaceta del Congreso*, año XII, n.º 350 del 24 de julio del 2003, 2.

literales, párrafos o artículos específicos de leyes o actos administrativos que fueran trascendentales para conformar su decisión de invertir, no fueran modificados en su detrimento. De esta manera, el Gobierno le apostaba a la estabilidad en las reglas de juego, a la generación de inversión y al desarrollo económico y social del país. Fue a partir de estos presupuestos que, con la entrada en vigor de la Ley 963 del 2005, fueron creados los contratos de estabilidad jurídica, con la finalidad de promover inversiones nuevas y de ampliar las existentes en el territorio nacional. Esta disposición obligaba al Estado a garantizar a los inversionistas que suscribieran este tipo de contratos que, si durante su vigencia se modificaba en forma adversa alguna de las normas que hubiesen sido identificadas en el contrato como determinantes de la inversión, los inversionistas tendrían derecho a que se les continuaran aplicando las normas originales por el término de duración del contrato.

Dentro de los requisitos establecidos para acceder a la estabilidad jurídica, se tenían los siguientes:

- (1) que el inversionista presentara una solicitud de contrato, adjuntando un estudio que demostrara el origen del dinero con el que se iba a realizar la inversión;
- (2) que en los contratos se estableciera expresamente el plazo máximo para efectuar la inversión y se indicara el término de duración del contrato, respetando el límite mínimo de 3 años y máximo de 20;
- (3) que en las cláusulas contractuales se transcribieran los artículos, incisos, ordinales, numerales, literales y párrafos de las normas emitidas por los organismos y entidades determinados en la ley, junto con la doctrina administrativa vinculante sobre la cual se pretendía asegurar la estabilidad;

- (4) que en los contratos se estableciera como contra-prestación el monto y la forma de pago de una prima equivalente al 1 % del valor de la inversión que se realice en cada año.

Dicho lo anterior, estos contratos generaban una de dos consecuencias para los inversionistas: la primera era otorgarles un derecho adquirido; la segunda era configurar en su favor una situación jurídica consolidada. A juicio de algunos doctrinantes, como Bonilla Páez y Acero García<sup>20</sup>, los contratos de estabilidad jurídica generan situaciones jurídicas consolidadas. Por lo tanto, las normas que fueron establecidas como determinantes para realizar la inversión resultan aplicables durante la totalidad de la vigencia del contrato, aun si son modificadas por la administración de impuestos o por el legislador.

A pesar de esta conclusión, el régimen de estabilidad jurídica no estuvo exento de transgresiones injustificadas por parte del Gobierno de turno, que derivaron en actuaciones de mala fe en detrimento de los intereses de quienes creían haber estabilizado el denominado impuesto al patrimonio como se pasa a explicar brevemente.

Este tributo fue creado por la Ley 863 del 2003, determinando el hecho generador a partir de la posesión de riqueza a 1.º de enero de cada año gravable, cuyo valor fuera superior a \$3000 millones. Tras haber advertido el efecto positivo que había generado ese impuesto en las cifras de recaudo de la DIAN, este fue prorrogado por la Ley 1111 del 2006, modificando su hecho generador para determinar que había lugar a su pago si a 1.º de enero del 2007 se poseía riqueza igual o superior a \$3000 millones.

20 María Elena Bonilla Páez y Fabio Andrés Acero García, "Transparencia fiscal y sistemas simplificados", *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, n.º 73 (2015): 97-122.

Bajo las mismas circunstancias que dieron origen a la expedición de la Ley 1111, la Ley 1370 del 2009 extendió la vigencia del impuesto, definiendo como hecho generador la posesión de riqueza a 1.º de enero del 2011, cuyo valor fuera igual o superior a \$3000 millones. Siendo estas las circunstancias de orden normativo que circundaban ese impuesto, con posterioridad a la expedición de la reforma tributaria del 2006, muchos contribuyentes (inversionistas nacionales y extranjeros) suscribieron contratos de estabilidad jurídica, estableciendo como determinantes las normas del impuesto al patrimonio establecidas en la Ley 1111 del 2006.

A pesar de los beneficios de seguridad jurídica que representaban los contratos suscritos, muchos de ellos presentaron declaración de impuesto al patrimonio por el periodo gravable 2011, liquidando el respectivo impuesto por pagar. Luego de advertir que quienes hubieran estabilizado las normas del impuesto al patrimonio bajo los presupuestos de la Ley 1370 del 2009 no se encontraban en la obligación de declarar, los contribuyentes procedieron a presentar ante la autoridad tributaria solicitudes para que se tuvieran sin efecto dichas declaraciones, por no tener la obligación de presentarlas.

Frente a estas solicitudes, y en cumplimiento de lo previsto en el Concepto 098797 de 28 de diciembre del 2010, proferido por la DIAN, la división de gestión de fiscalización de esa entidad negó esas solicitudes. La razón fue que en la citada doctrina se concluía que, aunque los contratos de estabilidad jurídica hubieran incorporado las disposiciones relativas al impuesto al patrimonio creado por la Ley 1111 del 2006, los contribuyentes que hubieran suscrito estos contratos no estaban exonerados de declarar y pagar el “nuevo” impuesto creado por la Ley 1370 del 2009, por no constituir una modificación a la ley anterior.

Después de concluir el debate en la vía administrativa (donde, en forma reiterada, fueron desconocidos los argumentos jurídicos esgrimidos por los contribuyentes para señalar que se trataba de un nuevo impuesto que no les era aplicable), fue necesario acudir a instancias judiciales. Allí, tanto en primera<sup>21</sup> como en segunda instancia<sup>22</sup>, la jurisdicción contenciosa administrativa concluyó lo siguiente:

Se repite: no es suficiente que el concepto demandado interprete que la Ley 1370 creó un nuevo impuesto al patrimonio para el año 2011. Lo realmente determinante es que la Ley 1370 *prorrogó* la vigencia del impuesto al patrimonio de la Ley 1111 y eso constituye una modificación normativa adversa que resulta contraria al principio de buena fe, que rige la relación entre el Estado y el inversionista, máxime cuando el inversionista asumió una carga económica adicional a las que habrían asumido en condiciones ordinarias, conforme con el artículo 5.º de la Ley 963<sup>[23]</sup>.

Este precedente jurisprudencial dio lugar a que otros tribunales que estaban conociendo de casos análogos, empezaran a fallar de la misma manera. Si bien en el citado caso hubo una salvaguarda expresa sobre el principio de seguridad y estabilidad jurídica, en el interregno de discusión en vía administrativa hubo una abrupta vulneración a los principios de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima de los inversionistas, lo cual terminó costándole a la DIAN cerca de \$1 billón.

21 Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Sección Cuarta. Subsección A. Expediente 25000-23-37-0002012-00130-00 (M. P. Gloria Isabel Cáceres Martínez; julio 17 del 2013).

22 C. E., Expediente 20488. C. P Jorge Octavio Ramírez.

23 C. E., Sec. Cuarta, Sent. 20488, oct. 13/2016. C. P. Jorge Octavio Ramírez.

A pesar de lo anterior, es sorprendente ver cómo en la actualidad se está surtiendo el mismo debate respecto de la aplicación del denominado *impuesto a la riqueza* creado por la Ley 1739 del 2014 sobre aquellos inversionistas nacionales y extranjeros que estabilizaron gravámenes al patrimonio. A juicio de la DIAN, se trata de impuestos distintos, pues no existe identidad de hecho, sujeto y fundamento.

A título personal, espero que la jurisdicción contenciosa administrativa salvaguarde los principios constitucionales de seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima que cobija a los contribuyentes, para que se castigue el actuar de mala fe en el que incurrió el Gobierno nacional para defraudar a los inversionistas que firmaron contratos de estabilidad jurídica.

## SOLUCIÓN

Para efectos de garantizar que no se vulneren situaciones jurídicas consolidadas a favor del Grupo Royal, con ocasión de la eliminación de la exención hotelera y la imposición del gravamen a la renta, Antonio y su equipo de trabajo sometieron a consideración de los accionistas las siguientes alternativas de solución:

- (1) Interponer una acción pública de inconstitucionalidad en contra del parágrafo 1.º del artículo 100 de la Ley 1819 del 2016.

Esta alternativa permitiría solicitar a la Corte Constitucional la declaratoria de exequibilidad condicionada del parágrafo en cuestión, como consecuencia del desconocimiento de situaciones jurídicas consolidadas y de la transgresión de los artículos 83, 338 y 363 de la Constitución Política.

- (2) Redactar un proyecto de ley con el propósito de derogar parcialmente el párrafo 1.º del artículo 100 de la Ley 1819 del 2016.

Esta alternativa permitiría que, a través de la proposición de un nuevo texto normativo, cesen los efectos legales y la vigencia del párrafo en cuestión y se elimine la derogatoria tácita realizada sobre los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del E. T.

Tras haber realizado un test de costo-beneficio entre estas alternativas para analizar cuál de ellas podría proveer una solución más inmediata, los accionistas del Grupo Royal facultaron a Antonio y a su equipo de trabajo para que iniciaran la redacción de un proyecto de ley que enarbolara las banderas del respeto por la seguridad jurídica de los inversionistas.

Una vez redactado el proyecto de ley, el Grupo Royal haría los contactos respectivos con el Gobierno nacional entrante para que, exponiendo las circunstancias descritas en la presente narrativa, incluyan en la próxima reforma tributaria el texto normativo que se describe a continuación, cuyos efectos legales se producirían a partir del 2019, en estricto cumplimiento de lo previsto en el artículo 338 de la Constitución Política.

## **PROPUESTA DE IMPACTO O MEJORA**

*Exposición de motivos al proyecto de ley  
"Por la cual se expiden normas en materia  
tributaria y se dictan otras disposiciones"*

### **Introducción**

El presente proyecto de ley que se presenta al Honorable Congreso de la República tiene como principal objetivo enaltecer y proteger los principios constitucionales de

irretroactividad de la ley, seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima de la cual gozan los inversionistas que contribuyen con el desarrollo económico y social del país. Para ello, esta propuesta busca garantizar la protección de situaciones jurídicas que se consolidaron a favor de aquellos contribuyentes a quienes, en estricto cumplimiento de las normas vigentes, les fueron otorgadas exenciones tributarias por 30 años, para que, en contraprestación, prestaran servicios hoteleros en nuevos hoteles, o en hoteles remodelados o ampliados que se construyeran dentro de los 15 años siguientes al 1.º de enero del 2003.

El proyecto de ley se presenta en un contexto económico favorable para el país, en el que el sector de la hotelería y del turismo ha promovido la generación de empleo y ha crecido a niveles históricos, como consecuencia de la exención tributaria concedida a los inversionistas desde la vigencia de la Ley 788 del 2002 y hasta la promulgación de la Ley 1819 del 2016. Este crecimiento se puede ver reflejado en la construcción de poco más de 32 000 habitaciones nuevas con inversiones que ascienden a la suma de \$3 billones según cifras reveladas por el Gobierno saliente.

En un contexto de promoción de inversiones que ha favorecido de manera importante el comportamiento de Colombia frente a la economía mundial, surge la necesidad de promover la confianza inversionista y la estabilidad del ordenamiento tributario. De esta manera, se busca garantizar que los inversionistas nacionales y extranjeros cuenten con reglas de juego claras desde el principio.

En los últimos 24 años, el país ha sido sometido a más de 22 reformas, habiéndose utilizado para esos propósitos todo tipo de instrumentos jurídicos como leyes ordinarias, emergencias económicas y planes nacionales de desarrollo, entre otros. Esto promueve un alto grado de incertidumbre entre los inversionistas que ven en Colombia un destino excepcional para realizar sus negocios; pero

que, debido a la mutabilidad de su ordenamiento y a la falta de certeza jurídica, muchas veces se abstienen de llevarlos a cabo.

Por lo anterior, el Gobierno nacional insta al Congreso de la República a que, a través de este proyecto de ley, salvaguarde los principios constitucionales de irretroactividad de la ley, seguridad jurídica, buena fe y confianza legítima de la cual gozan los inversionistas nacionales y extranjeros. El objetivo es que Colombia vuelva a convertirse en el epicentro de grandes inversiones que no solo impulsan al sector de la hotelería y turismo, sino que promueven la generación de empleo y desarrollo social del país.

### **Antecedentes legislativos**

El Decreto 2755 del 30 de septiembre del 2003 reglamentó los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del E. T., estableciendo una serie de requisitos formales para acceder a la exención hotelera; y precisando que el beneficio aplicaba a los servicios prestados en nuevos hoteles construidos a partir del 1.º de enero del 2003, y que la renta que gozaba de exención por 30 años era aquella que obtuviera el establecimiento hotelero o el operador.

Ahora bien, como ha sido costumbre en Colombia cuando se otorga un beneficio de semejante magnitud, es común ver cómo periódicamente las normas van sufriendo modificaciones para ajustarse a la evolución y a lo necesario para que los incentivos generen el efecto esperado.

Muestra de ello tuvo que ver con la necesidad de expedir el Decreto 920 para modificar el artículo 4.º del Decreto 2755 del 2003, y señalar que la exención aplicaba a nuevos hoteles construidos entre el 1.º de enero del 2003 y el 31 de diciembre del 2017 y que el término de 30 años para gozar de la exención se contaba a partir del año gravable en que se iniciaran las operaciones. Tras advertir

que por esa época existía gran cantidad de inversiones de capital en construcción de nuevos hoteles cuyos tiempos estaban muy ajustados para la terminación y puesta en operación a 31 de diciembre del 2017, se profirió el Decreto 463 del 2016, el cual preveía un cambio sustancial que permitía ampliar la aplicación del incentivo, al modificar el concepto de nuevos hoteles.

Para tal efecto, se definió ese concepto señalando que se refería a los hoteles construidos o que pudieran demostrar un avance en la construcción de su infraestructura de, al menos, el 61 % entre el 1.º de enero del 2003 y el 31 de diciembre del 2017. Esto debería ser verificado por el Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, que debía certificarle a la DIAN el estado de avance de la construcción. Como se observa, el propósito de esta modificación era aliviar las angustias de aquellos inversionistas que tenían comprometidas cuantiosas sumas de dinero en la construcción de nuevos hoteles y que preveían que, finalizando el 2017, no iban a lograr concluir las obras, lo cual desde luego no contribuiría con el desarrollo económico del país.

### **Objetivo del proyecto de ley**

Las reformas tributarias que se han adelantado en los últimos años en Colombia han sido motivadas, en gran medida, por la urgencia y la necesidad de recaudo derivado principalmente de la caída de los precios internacionales del petróleo. Uno de los aspectos principales que han recomendado reconocidos expertos en la materia consiste en que, para promover la competitividad de las empresas colombianas frente a los mercados internacionales, es necesario disminuir la tarifa corporativa del impuesto sobre la renta y trasladar la mayor proporción de la carga impositiva a las personas naturales que históricamente han tributado poco.

Si bien ese ha sido el objetivo de las últimas reformas tributarias en Colombia, lo cual está cercano a convertirse en una realidad, quizá uno de los elementos que ha sido discutido con mayor intensidad es el test costo/beneficio de los tratamientos preferenciales y de la creación de exenciones hacia ciertos sectores de la economía.

A juicio de muchos, estos instrumentos son útiles para atraer inversión; pero en opinión de otros, traen efectos negativos para la economía, en la medida en que promueven la disminución del recaudo de impuestos, asignan de manera desproporcionada recursos a ciertos sectores (lo que genera ineficiencias) y elevan los costos administrativos que debe asumir la autoridad tributaria para crear e implementar planes de fiscalización contra aquellos que, abusando de las formas jurídicas, pretenden acceder a tratos preferenciales.

No obstante, es claro que los tratamientos preferenciales y las exenciones tributarias pueden generar efectos positivos y negativos en la economía de un país. Lo que no puede ocurrir es que, en ejercicio de la libertad de configuración legal que le asiste al legislador, se modifique abrupta e intempestivamente el ordenamiento legal, toda vez que no sería procedente desconocer en algunos casos la existencia de situaciones jurídicas generadoras de efectos legales.

Por lo anterior, resulta necesario modificar nuevamente el ordenamiento jurídico, para que cesen los efectos legales que produjo el parágrafo 1.º del artículo 100 de la Ley 1819 del 2016, y se restablezca la exención tributaria de la cual gozaban los inversionistas que a 31 de diciembre del 2017 cumplieron los requisitos establecidos en los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del E. T. y los decretos que lo reglamentaron.

## PROYECTO DE LEY

### “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones”

**Artículo 1.º:** Modifíquese el artículo 100 de la Ley 1819 del 2016, que a su turno modificó el artículo 240 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**Artículo 240:** *Tarifa general para personas jurídicas.* La tarifa general del impuesto sobre la renta aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, será del 33 %.

**Parágrafo 1.º:** Estarán gravadas a la tarifa general aquellas rentas a las que se refiere el numeral 3.º del artículo 207-2 del Estatuto Tributario, si no se acredita el cumplimiento de los requisitos establecidos en la referida norma para mantener la exención.

**Parágrafo 2.º:** Las rentas a las que se refieren los numerales 4, 5 y 7 del citado artículo 207-2 y la señalada en el artículo 1.º de la Ley 939 del 2004, continuarán gravadas con el impuesto sobre la renta y complementarios a la tarifa del 9 %, por el término durante el que se concedió la renta exenta inicialmente, siempre que se haya cumplido con las condiciones previstas en su momento para acceder a ellas.

**Parágrafo 3.º:** Estarán gravadas a la tarifa del 9 % las rentas obtenidas por las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del

orden Departamental, Municipal y Distrital, en las cuales la participación del Estado sea superior del 90 %; y que ejerzan los monopolios de suerte y azar, y de licores y alcoholes.

**Parágrafo 4.º:** Las personas jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que hayan accedido a la fecha de entrada en vigor de esta ley al tratamiento previsto en la Ley 1429 del 2010, estarán sujetas a las siguientes reglas:

1. El beneficio de la progresividad para aquellos contribuyentes que hayan accedido a este, no se extenderá con ocasión de lo aquí previsto.
2. A partir de la entrada en vigor de la presente ley, los contribuyentes que hayan accedido al beneficio liquidarán el impuesto aplicando la tabla del numeral 5 de este parágrafo, de acuerdo con el número de años contados desde la fecha de inicio de la actividad económica.
3. Los contribuyentes que hayan accedido al beneficio y que durante ese tiempo hayan incurrido en pérdidas fiscales y obtenido rentas líquidas, deberán liquidar el impuesto aplicando la tabla del numeral 5 de este parágrafo, de acuerdo con el número de años contados desde la fecha de inicio de operaciones, en los que no hayan incurrido en pérdidas fiscales.
4. Los contribuyentes que hayan accedido al beneficio y que, durante ese tiempo, únicamente hayan incurrido en pérdidas fiscales, deberán liquidar el impuesto aplicando la tabla del numeral 5 de este parágrafo desde el año gravable en que obtengan rentas líquidas gravables. En todo caso, el periodo no podrá ser superior a 5 años.
5. Tabla de progresividad en la tarifa para las sociedades constituidas bajo la Ley 1429 del 2010:

<b>Año</b>	<b>Tarifa</b>
Primer año	$9 \% + (TG-9 \%) * 0$
Segundo año	$9 \% + (TG-9 \%) * 0$
Tercer año	$9 \% + (TG-9 \%) * 0,25$
Cuarto año	$9 \% + (TG-9 \%) * 0,50$
Quinto año	$9 \% + (TG-9 \%) * 0,75$
Sexto año y siguientes	TG

TG: tarifa general de renta para el año gravable

6. El cambio en la composición accionaria de estas sociedades, con posterioridad a la entrada en vigor de la presente ley, implica la pérdida del tratamiento preferencial y un sometimiento a la tarifa general prevista en este artículo.

**Parágrafo 5.º:** La tarifa del impuesto sobre la renta y complementarios aplicable a las empresas editoriales constituidas en Colombia como personas jurídicas, cuya actividad económica y objeto social sea exclusivamente la edición de libros, revistas, folletos o coleccionables seriados de carácter científico o cultural, en los términos de la Ley 98 de 1993, será del 9 %.

**Parágrafo 6.º:** Las siguientes rentas estarán gravadas a la tarifa del 9 %:

- (a) Servicios prestados en nuevos hoteles que se construyan en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad competente a 31 de diciembre del 2016, dentro de los diez (10) años siguientes a partir de la entrada en vigor de esta ley, por un término de 20 años.
- (b) Servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen en municipios de hasta doscientos mil habitantes, tal y como lo certifique la autoridad

competente a 31 de diciembre del 2016, dentro de los diez (10) años siguientes a la entrada en vigor de la presente ley, por un término de 20 años. La exención prevista en este numeral corresponderá a la proporción que represente el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado, para lo cual se requiere aprobación previa del proyecto por parte de la Curaduría Urbana o, en su defecto, de la Alcaldía Municipal del domicilio del inmueble remodelado y/o ampliado.

(c) Lo previsto en este párrafo no será aplicable a moteles y residencias.

**Parágrafo 7.º:** A partir del 1.º de enero del 2017, los rendimientos generados por la reserva de estabilización que constituyen las sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantías, de acuerdo con el artículo 101 de la Ley 100 de 1993, se consideran rentas brutas especiales gravadas a la tarifa del 9 %. La disposición del exceso de reserva originado en dichos rendimientos genera una renta bruta especial gravada para las sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantías, en el año gravable en que ello suceda, a la tarifa del 24 %.

**Artículo 2.º:** Modifíquese el artículo 207-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 18 de la Ley 788 del 2002, el cual quedará así:

**Artículo 207-2:** *Otras rentas exentas.* Son rentas exentas las generadas por los siguientes conceptos:

1. Las rentas provenientes de servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles construidos o que demuestren un avance de, por lo menos, el 61 % en la construcción de la infraestructura hotelera entre el 1.º de enero del año 2003 y el 31 de diciembre del año 2017, obtenidas por el establecimiento hotelero o por el operador según el caso, estarán exentas del impuesto sobre la renta por un término de treinta (30) años

contados partir del año gravable en que se inicien las operaciones.

**Parágrafo 1.º:** Únicamente podrán gozar de esta exención aquellos establecimientos hoteleros u operadores a los que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo hubiese certificado el grado de avance mencionado en el numeral 1.º entre el 1.º de enero del año 2003 y el 31 de diciembre del año 2017.

**Parágrafo 2.º:** Para efectos de control, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá emitir un acto administrativo indicando la razón social y el NIT de aquellos contribuyentes que hubieren obtenido esa certificación, la cual servirá de pleno soporte para acreditar la exención.

**Parágrafo 3.º:** El establecimiento hotelero o el operador que no acredite el cumplimiento de los requisitos establecidos en el presente artículo no tendrá derecho a gozar de la exención. En cambio, sus rentas estarán sujetas a impuesto sobre la renta la tarifa establecida en el parágrafo 1.º del artículo 240 del Estatuto Tributario.

2. El pago del principal, intereses, comisiones y demás rendimientos financieros tales como descuentos, beneficios, ganancias, utilidades y, en general, lo correspondiente a rendimientos de capital o a diferencias entre valor presente y valor futuro relacionados con operaciones de crédito, aseguramiento, reaseguramiento y demás actividades financieras efectuadas en el país por parte de entidades gubernamentales de carácter financiero y de cooperación para el desarrollo, pertenecientes a países con los cuales Colombia haya suscrito un acuerdo específico de cooperación en dichas materias.

**Artículo 3.º:** *Vigencia y derogatorias.* La presente ley rige a partir de su publicación y modifica el artículo 100 de la Ley 1819 del 2016, que a su turno modificó el artículo 240

del Estatuto Tributario, y el artículo 207-2 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 18 de la Ley 788 del 2002.

De los honorables congresistas,

Ministro de Hacienda y Crédito Público

## BIBLIOGRAFÍA

- Bonilla Páez, María Elena y Fabio Andrés Acero García. “Transparencia fiscal y sistemas simplificados”. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, n.º 73 (2015): 97-122.
- Bravo Arteaga, Juan Rafael. *Nociones fundamentales de derecho tributario*. Bogotá: Editorial Legis, 2002.
- Burga Espinoza, Vivian. “Equidad en la tributación del trabajo, actividad económica constitucionalmente protegida”. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, n.º 74 (2016): 169-204.
- Forero Oliveros, Gabriel. “Sin exención tributaria de 2003, ‘boom’ hotelero entra en su recta final”. *La República*, 28 de junio del 2014, <https://www.larepublica.co/empresas/sin-exencion-tributaria-de-2003-boom-hotelero-entra-en-su-recta-final-2139331>.
- “Hacia una nueva economía. Marco Fiscal de mediano plazo 2016”. Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2016, [http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2F%2F\\_MHCP\\_WCC-059110%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latest](http://www.minhacienda.gov.co/HomeMinhacienda/ShowProperty?nodeId=%2FOCS%2F%2F_MHCP_WCC-059110%2F%2FidcPrimaryFile&revision=latest) released.
- “Invierta en Colombia. Trabajo, compromiso, ingenio. Turismo en Colombia, una oportunidad de inversión”. Proexport Colombia, 2014, <http://>

[www.inviertaencolombia.com.co/Adjuntos/086\\_Brochure%20INV%20Turismo%20ESP-web.pdf](http://www.inviertaencolombia.com.co/Adjuntos/086_Brochure%20INV%20Turismo%20ESP-web.pdf).

Plazas Molina, Catalina. *El principio de irretroactividad en materia tributaria*. Bogotá: Editorial Temis 2017.

Rojas, Santiago *et al.* *Informe final de la comisión de expertos para la equidad y la competitividad tributaria*. Bogotá: Fedesarrollo, 2016, <https://www.fedesarrollo.org.co/sites/default/files/LIBAgosto2016Comision.pdf>.

## ***Jurisprudencia y otras fuentes***

C. Const., Sent. C-007, 2002. M. P. Manuel José Cepeda Espinosa.

C. Const., Sent. C-168, 1995. M. P. Carlos Gaviria Díaz.

C. Const., Sent. C-341, 1998. M. P. José Gregorio Hernández Galindo.

C. Const., Sent. C-508, 2006. M. P. Álvaro Tafur Galvis.

C. Const., Sent. C-511, 1992. M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

C. Const., Sent. C-527, 1996. M. P. Jorge Arango Mejía.

C. Const., Sent. C-549, 1993. M. P. Vladimiro Naranjo Mesa.

C. Const., Sent. C-604, 2000. M. P. Carlos Gaviria Díaz.

C. Const., Sent. C-785, 2012. M. P. Jorge Iván Palacio Palacio.

C. Const., Sent. C-878, 2011. M. P. Juan Carlos Henao Pérez.

C. E., Sec. Cuarta, Sent. 20488, oct. 13/2016. C. P. Jorge Octavio Ramírez.

D. 463/2016.

D. 920/2009.

D. 2755/2003.

Exposición de motivos de la L. 1607/2012

Exposición de motivos de la L. 1739/2014.

Exposición de motivos de la L. 1819/2016.

Gaceta del Congreso, año XII, n.º 350 del 24 de julio del 2003, 2.

L. 863/2003.

L. 1111/2006.

L. 1370/2009.

L. 1607/2012

L. 1739/2014.

L. 1819/2016.

# **LA AGONÍA DEL DEBIDO PROCESO EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO SANCIONATORIO\***

María Alejandra Buitrago Berjan

\* Para citar este capítulo: <http://dx.doi.org/10.15425/2017.234>

Camilo Rais fue un hombre que siempre cumplió sus deberes como contribuyente ante la DIAN. Sin embargo, el día que cometió un error menor en el cálculo de una obligación se dio cuenta de las falencias que tenía el régimen sancionatorio tributario en Colombia, que contempla sanciones de tipo objetivo que no comprenden causales de exoneración de responsabilidad ni criterios concretos que permitan graduar el monto de la multa considerando el daño real al fisco colombiano.

## PALABRAS CLAVE

Derecho administrativo sancionador, responsabilidad subjetiva, principio de culpabilidad, principio de lesividad, principio de proporcionalidad, gradualidad, régimen sancionatorio, causales de exoneración de responsabilidad, causales de atenuación, criterios para la graduación de la sanción, artículo 640 del Estatuto Tributario.

## GLOSARIO

**Administración Tributaria:** Máxima autoridad pública en temas tributarios. En el caso colombiano, es la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y las autoridades locales que tienen a su cargo la administración de impuestos territoriales.

**Altas cortes:** Corte Constitucional y Consejo de Estado.

**CIAT:** Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

**DIAN:** Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

**E. T.:** Estatuto Tributario.

**ICDT:** Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

**ius Puniendi:** Facultad del Estado para sancionar conductas contrarias al ordenamiento jurídico.

**Operadores jurídicos:** Son quienes aplican las normas jurídicas. En el contexto nacional, son los jueces, los funcionarios de la administración pública y los sujetos responsables de obligaciones tributarias.

**Societas delinquere non potest:** Principio desarrollado por la dogmática penal en virtud del cual no se puede endilgar culpabilidad a un ente jurídico dado que ese se predica únicamente de las personas naturales.

## ESTRATEGIAS DE SOLUCIÓN

### ***Lesividad, gradualidad y proporcionalidad, elementos esenciales del régimen tributario sancionatorio***

Camilo Rais, hijo de padres inmigrantes en Colombia, era un hombre muy acaudalado y respetado en el país; amasó su fortuna gracias a la herencia que recibió de su familia y a la capacidad sorprendente que tenía para hacer negocios. Sus amigos y seres más queridos solían llamarlo el Rey Midas.

Camilo, desde que su padre, Pedro Rais, cayó en la cama por una enfermedad que le afectó sus pulmones, tuvo que administrar los cuatro negocios familiares. Lo hizo de acuerdo con las enseñanzas que recibió en la Escuela de Negocios de Harvard, donde estudió hacia 1978, y con lo que aprendió durante los varios años que trabajó de la mano con su padre. Los cuatro negocios familiares consistían en:

- ▶ Una compañía inmobiliaria denominada Desarrollo Inmobiliario Rais y Compañía Ltda., dedicada a la compra y venta de activos inmobiliarios y al alquiler de locales comerciales ubicados en distintos municipios de Colombia.
- ▶ Una compañía aseguradora denominada Garantiza tu riesgo S.A., que se dedicaba a la venta de seguros de vehículos contra todo riesgo.
- ▶ Una compañía *holding* en Colombia denominada Rais & Co S. en C. a través de la cual gestionaba algunas inversiones en compañías operativas en el país donde no se tenía participación mayoritaria, inversiones en acciones de compañías que cotizaban en la Bolsa de Valores de Colombia e inversiones en fondos de inversión colectiva.

- ▶ Finalmente, una compañía operativa llamada Inversiones La Rosita S. A. S. (en adelante “Inversiones La Rosita”), dedicada al cultivo y exportación de rosas hacia Estados Unidos y Japón. En esta compañía, la familia Rais Saint tenía un socio comercial importante: la familia Piedrahíta, de larga tradición en el cultivo de flores en el centro del país.

De los cuatro negocios familiares, desde su creación en 1994, Inversiones La Rosita fue el más próspero de todos. De acuerdo con las estadísticas de la Asociación Colombiana de Exportadores de Flores (Asocolflores), esta compañía lideró por varios años el mercado de exportación a Estados Unidos.

A pesar de tener gran éxito desde su constitución, a finales del 2013, como consecuencia de la caída de las exportaciones de rosas por la sobreoferta de flores en Ecuador y Rusia, y la devaluación del dólar frente al peso, Inversiones La Rosita entró en cesación de pagos y se vio obligada a iniciar una reorganización empresarial. Durante este proceso, sus accionistas tuvieron que hacer capitalizaciones extraordinarias para atender las obligaciones de pago más urgentes de la compañía, mientras se intentaba, a toda costa, hacer frente a la grave situación del sector floricultor en Colombia.

En el primer semestre del 2014, Inversiones La Rosita tuvo problemas de caja y no pudo generar el flujo de efectivo necesario para atender el pago de las declaraciones de retención en la fuente por los periodos 5 y 6. Ante esta situación, Marco Aurelio Aguirre, gerente general, citó a una reunión extraordinaria a la asamblea de accionistas para discutir esta situación e informar los valores adicionales que se generarían para la compañía por concepto de sanciones e intereses.

Marco Aurelio convocó a la asamblea el 1.º de septiembre del 2014 con el anuncio de que esta se llevaría a cabo el 15 de octubre del 2014. De forma simultánea coordinó, con el equipo interno de contabilidad y de impuestos, una sesión de trabajo previa para revisar el cálculo del valor definitivo que debía cancelarse a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Esta última se concertó el 14 octubre del 2014.

Para esta sesión interna de trabajo con el gerente general, el director del equipo de contabilidad e impuestos, Camilo Alonso Estupiñán, preparó el cálculo de estos valores con fundamento en la legislación vigente. De esta forma, planteó los siguientes valores:

Tabla 1. Cálculo de la contingencia: presentación extemporánea

<b>Periodo</b>	<b>5</b>	<b>6</b>
Retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta	53 546 000	72 727 000
Retención en la fuente por concepto de impuesto sobre las ventas	19 626 000	24 904 000
Valor de la retención en la fuente	73 172 000	97 631 000
Sanción por extemporaneidad	18 293 000	19 526 000
Intereses de mora	7 115 000	7 336 000

*Fuente:* Gerencia de Inversiones La Rosita.

En este caso, para el cálculo de la sanción por extemporaneidad y de los intereses, Camilo Alonso consideró lo siguiente:

- ▶ La sanción por extemporaneidad está prevista en el artículo 641 del Estatuto Tributario (E. T.). En este sentido, liquidó la sanción tomando el 5 % del valor de la retención en la fuente del respectivo periodo por el número de meses de retardo.
- ▶ Los intereses de mora que señalan los artículos 634 y 635 del E. T. En este caso, los intereses se calcularon hasta el 21 de octubre del 2014, fecha en la cual se estimó que la compañía tendría el efectivo necesario para hacer el pago. El cálculo se hizo con base en la información disponible en internet.

Estos valores fueron objeto de estudio y aprobados por parte la asamblea de accionistas. Teniendo en cuenta las cuantías, los accionistas aprobaron una capitalización extraordinaria de recursos a la sociedad Inversiones La Rosita.

Así las cosas, se procedió a preparar y presentar las declaraciones de retenciones en la fuente y a generar el recibo oficial de pago (Formulario 490). Las declaraciones se presentaron y pagaron en su totalidad el 21 de octubre del 2014 y se actualizó el estado de cuenta de la sociedad. De esta forma, Inversiones La Rosita cerró el 2014 al día con la DIAN, aunque, dadas las circunstancias económicas de la compañía, liquidó pérdidas fiscales en su declaración del impuesto sobre la renta del 2014.

Durante los siguientes años y, a pesar del proceso de reorganización empresarial que seguía su curso normal ante la Superintendencia de Sociedades, Inversiones La Rosita logró cumplir con los acuerdos de pago y con las obligaciones tributarias que surgían de la operación diaria de la compañía. En julio del 2017, *ad portas* de finalizar el proceso de reorganización empresarial para normalizar sus operaciones,

Marco Aurelio recibió una carta de la Superintendencia de Sociedades en la que se le informaba que debía ponerse el día con las obligaciones pendientes de pago con la DIAN con fundamento en la comunicación que remitió esta entidad a la Superintendencia de Sociedades, según la cual Inversiones La Rosita se encontraba en incumplimiento por las declaraciones de retención en la fuente correspondientes a los periodos 5 y 6 del 2014, las cuales se tuvieron por ineficaces por haberse presentado sin pago total en los términos del artículo 580-1 del E. T..

Ante a esta comunicación y temiendo lo peor frente al proceso de reorganización empresarial, Marco Aurelio se acercó a la Subdirección de Fiscalización de la DIAN para entender el contenido de la comunicación enviada. Allí, se puso en contacto con la funcionaria Magda Rodríguez, quien le explicó que en el proceso de revisión de las obligaciones a cargo de Inversiones La Rosita se detectó que en las declaraciones de retenciones en la fuente de los periodos 5 y 6 del 2014 se había presentado una diferencia en el valor de los intereses debidos y pagados.

De acuerdo con los cálculos de la DIAN, Inversiones La Rosita liquidó erróneamente los intereses de mora, con lo que dejó un saldo pendiente por pagar equivalente a catorce mil pesos moneda corriente (\$14 000) para el periodo 5, y de diecinueve mil pesos moneda corriente (\$19 000) para el periodo 6. Ante esta situación, la funcionaria le informó a Marco Aurelio que debía volver a presentar las declaraciones de retenciones en la fuente por los periodos en estudio, liquidando nuevamente la sanción por extemporaneidad y los intereses de mora. Respecto de los montos ya pagados, le informó que debían reimputarse teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 804 del E. T.

De esta reunión, Marco Aurelio salió muy angustiado por tener que volver a liquidar la sanción por extemporaneidad,

pues la compañía no tendría los recursos suficientes para hacer frente a esta obligación, lo cual pondría en riesgo el proceso de reorganización empresarial y, además, los accionistas tendrían que desembolsar más dinero y hasta endeudarse con terceros. Sumado a lo anterior, le parecía totalmente injusto para la compañía que por un error de \$33 000 pesos, que en nada afectaban el recaudo nacional, Inversiones La Rosita tuviera que pagar nuevamente una sanción por extemporaneidad casi equivalente a las retenciones en la fuente del correspondiente mes.

Así las cosas, Marco Aurelio contactó a su abogado, Jorge Botero, para estudiar las diferentes alternativas que tendría la compañía frente a esta situación. En este caso, Marco Aurelio iba muy esperanzado en encontrar alguna salida razonable para que la compañía, alegando de alguna forma su buena fe y los antecedentes de buena conducta al cumplir sus obligaciones hasta el momento con la DIAN o, de ser posible, de aplicar alguna de las amnistías tributarias que el Congreso acostumbraba a sacar en cada reforma tributaria.

Sin embargo, después de analizar y revisar la situación, el abogado le envió a Marco Aurelio sus comentarios, de los cuales se podía concluir que:

- ▶ Por el artículo 580-1 del E. T., desafortunadamente, era evidente que las declaraciones de retenciones en la fuente presentadas sin pago total se tenían por no presentadas. De esta forma, al no liquidarse correctamente los intereses de mora al día del pago, se podía concluir que la compañía había presentado sus declaraciones sin pago total, razón por la cual se tenían por ineficaces.
- ▶ Para estos efectos, el abogado revisó el cálculo de intereses efectuado por Inversiones La Rosita y la DIAN, y pudo concluir que, en efecto, se erró en el

cálculo, lo que ocasionó el pago de un menor valor por este concepto en ambos periodos.

- ▶ Si bien el artículo 272 de la Ley 1819 del 2016 había previsto una suerte de amnistía tributaria para las declaraciones de retención en la fuente que se tuvieran por ineficaces al 30 de noviembre del 2016, ya no podía aplicarse al caso concreto debido a que la Ley dispuso que el plazo máximo para acogerse al beneficio era dentro de los primeros cuatro meses contados a partir del primero de enero del 2017.
- ▶ Teniendo en cuenta que la Ley 1819 del 2016 derogó los principios en materia sancionatoria, únicamente quedaba la posibilidad de explorar los ajustes que hizo la mencionada ley al artículo 640 del E. T., para intentar disminuir la sanción.
- ▶ Sin embargo, dados los incumplimientos que tuvo la compañía durante los años anteriores y, a pesar de que al 2017 Inversiones La Rosita se encontraba al día con sus obligaciones, no podía reducirse al 50 % ni al 70 % el valor de la sanción dado que no se cumplían los supuestos del artículo 640 del E. T. Igualmente, por la redacción del denominado principio de lesividad en el nuevo artículo 640, tampoco existían mayores probabilidades de reducir la sanción, pues este principio contempla que la afectación al Estado se da por el hecho objetivo de constatarse cualquier incumplimiento.
- ▶ Así las cosas, y ante este panorama, el abogado concluyó que lo mejor sería que, para no seguir dilatando el proceso de reorganización empresarial, Inversiones La Rosita procediera de forma inmediata a presentar las declaraciones de retención en la fuente por los periodos 5 y 6 del 2014. Para estos efectos, realizó el siguiente cálculo:

## Periodo 5 del 2014

Tabla 2. Cálculo de reimputación de pagos

<b>Imputación de pagos</b>	<b>Valor</b>	<b>%</b>	<b>Imputación</b>	<b>Diferencia</b>
Retención	73 172 000	48 %	47 000 422	26 171 578
Sanciones	73 172 000	48 %	47 000 422	26 171 578
Intereses	7 129 000	5 %	4 579 156	2 549 844
<b>Total de la obligación</b>	<b>153 473 000</b>	<b>100 %</b>	<b>98 580 000</b>	<b>54 893 000</b>

*Fuente:* abogado de Inversiones La Rosita.

Tabla 3. Cálculo de los valores por pagar después de la reimputación

<b>Liquidación al 17 de julio del 2017</b>	<b>Valor total de retención</b>	<b>Sanción</b>	<b>Intereses</b>	<b>Intereses sobre el saldo pendiente de pago por concepto de RTF</b>
Liquidación oficial	73 172 000	73 172 000	7 129 000	25 368 000
Pagado luego de la reimputación de pagos	47 000 422	47 000 422	2 549 844	
Diferencia	26 171 578	26 171 578	4 579 156	25 368 000
<b>Total por pagar</b>				<b>82 290 312</b>

*Fuente:* abogado de Inversiones La Rosita.

## Periodo 6 del 2014

Tabla 4. Cálculo de reimputación de pagos

<b>Imputación de pagos</b>	<b>Valor</b>	<b>%</b>	<b>Imputación</b>	<b>Diferencia</b>
Retención	97 631 000	48 %	59 983 517	37 647 483
Sanciones	97 631 000	48 %	59 983 517	37 647 483
Intereses	7 336 000	4 %	4 507 166	2 828 834
<b>Total de la obligación</b>	<b>202 598 000</b>	<b>100 %</b>	<b>124 474 200</b>	<b>78 123 800</b>

*Fuente:* abogado de Inversiones La Rosita.

Tabla 5. Cálculo de los valores por pagar después de la reimputación

<b>Liquidación al 17 de julio del 2017</b>	<b>Valor total de retención</b>	<b>Sanción</b>	<b>Intereses</b>	<b>Intereses sobre el saldo pendiente de pago por concepto de RTF</b>
Liquidación oficial	97 631 000	97 631 000	7 336 000	35 655 000
Pagado luego de la reimputación de pagos	59 983 517	59 983 517	4 507 166	
Diferencia	37 647 483	37 647 483	2 828 834	35 655 000
<b>Total por pagar</b>				<b>113 778 800</b>

*Fuente:* abogado de Inversiones La Rosita.

Frente a esta situación, dado que la compañía tenía que pagar cerca de \$200 millones de pesos por un error

de \$30 000 pesos, Marco Aurelio intentó, por todos los medios, hablar con funcionarios de alto rango de la DIAN para evitar este perjuicio injustificado a la compañía.

No obstante, ante las múltiples respuestas negativas de la DIAN, los socios de Inversiones La Rosita no tuvieron otro remedio que informar a la Superintendencia de sociedades acerca de su intención de pagar a la DIAN la sanción estimada, mediante la liquidación y venta de los activos operativos de la compañía.

## PROBLEMÁTICA

¿Es razonable que una inexactitud menor en la liquidación de intereses moratorios derive en sanciones que no consultan los principios de culpabilidad, lesividad, proporcionalidad y gradualidad cuando un contribuyente incurre en un error que no deriva en una afectación real al fisco?

### *Estrategias de solución*

#### **Derecho tributario sancionador como expresión del *ius puniendi***

Bajo una concepción clásica del Estado y el concepto primigenio de la división de poderes, la potestad sancionadora constituye un monopolio de la rama judicial. Sin embargo, bajo el concepto contemporáneo de Estado, es imposible concebir una administración de justicia encargada completamente de reprimir conductas que, contrarias a la ley, tienen una gravedad menor, no solo porque su capacidad se vería desbordada, sino porque desde una perspectiva de una justicia pronta y eficaz, se hace necesario trasladar dicha potestad al ejecutivo.

En otras palabras, la necesidad de reservar el aparato jurisdiccional para que atienda ilícitos de mayor entidad,

la necesidad de reprimir ilícitos menos relevantes con mayor prontitud y eficacia de aquella que se alcanzaría mediante la intervención de los jueces y, por último, la utilidad de que exista una mayor intermediación de la autoridad sancionadora respecto de los hechos sancionados, hacen inevitable que el modelo de represión de los ilícitos reparta el ejercicio de las funciones punitivas entre la jurisdicción y la administración<sup>1</sup>.

Entonces, la concepción del Estado y del poder estatal obligan a reconocer, en cabeza del ejecutivo, la potestad sancionadora que le permite exigir y demandar de los ciudadanos el cumplimiento de ciertos deberes para garantizar los fines del Estado. Esa facultad sancionadora tiene fundamento en el derecho punitivo o el *ius puniendi*<sup>2</sup>, que faculta al ejecutivo imponer medidas correctivas o disciplinarias como mecanismo de autoprotección para preservar el orden jurídico frente al incumplimiento de deberes constitucionales y legales en cabeza de funcionarios y particulares<sup>3</sup>.

En este sentido, la potestad sancionadora es entendida como la facultad para desarrollar todas las laborales tendientes a hacer prevalecer los mandatos constitucionales que son los que, en últimas, legitiman la existencia del Estado<sup>4</sup>. El *ius puniendi*, así, se concreta en:

- 1 Juan José Zornoza Pérez y Gabriel Muñoz Martínez, “Infracciones y sanciones tributarias”, en *Curso de derecho tributario, procedimientos y régimen sancionatorio*, editado por Julio Roberto y Piza Rodríguez (Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2010), 805.
- 2 C. Const., Sent. C-160, 1998. M. P. Carmen Isaza de Gómez.
- 3 C. Const., Sent C-214, 1994. M. P. Antonio Barrera Carbonell.
- 4 John Alirio Pinzón Pinzón, *La responsabilidad y el principio de culpabilidad en las infracciones tributarias* (Bogotá: Leyer, 2016), 12.

[...] las potestades reconocidas al Estado mediante la constitución, las leyes, la comunidad y por los individuos pertenecientes a ella, *para organizar la manera en que se debe actuar en la sociedad, así como el establecimiento de sanciones derivadas del incumplimiento de las normas destinadas a la protección de los bienes jurídicos previamente considerados objeto de tutela*<sup>5</sup>.

El *ius puniendi* es, en otros términos, una manifestación del poder de Estado que se concreta en la facultad de establecer los comportamientos alejados de la Constitución y de la ley que son merecedores de ser reprimidos a través de sanciones también de orden legal dictadas por el legislador<sup>6</sup>. Hoy en día, el *ius puniendi* se materializa a través de sus dos expresiones más importantes: el derecho penal y el derecho administrativo sancionador<sup>7</sup>.

A partir de este poder del Estado, el derecho administrativo sancionador se erige como una nueva rama del derecho que rompe la tridivisión clásica de los poderes públicos, según la cual la rama judicial era la única que conocía de los delitos<sup>8</sup>, para tener una potestad sancionadora compartida con el ejecutivo.

Así, tal como lo ha manifestado la honorable Corte Constitucional, la potestad sancionadora del Estado se desenvuelve en diferentes ámbitos, en los cuales cumple diferentes finalidades de interés general. Dentro de esta disciplina compleja, las altas cortes han identificado

5 Lorenzo Morillas Cueva y Luis Felipe Ruiz Antón, *Manual de derecho penal: parte general* (Madrid: Editorial Ederesa, 1992).

6 Véase Pinzón Pinzón, *La responsabilidad y el principio de culpabilidad*, 12.

7 *Ibid.*, 11.

8 C. Const., Sent. c-506, 2002. M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

cinco categorías en las que se manifiesta el *ius puniendi* del Estado: (1) el derecho penal delictivo, (2) el derecho contravencional, (3) el derecho disciplinario, (4) el derecho correccional y (5) el derecho de punición por indignidad política o *impeachment*<sup>9</sup>, de los cuales los últimos cuatro, son expresiones del derecho administrativo sancionador.

Dentro de la categoría del derecho contravencional, una de las manifestaciones de la potestad sancionadora del Estado se ejerce en el campo tributario, en el cual se establecen, a favor de la autoridad pública (administración de impuestos), los instrumentos y herramientas necesarias para exigir de todas las personas el cumplimiento del deber de contribuir a financiar los gastos del Estado, como lo dispone el artículo 95 de la Constitución Política<sup>10</sup>, ya que las autoridades públicas requieren permanentemente de recursos para cumplir con las finalidades inherentes al Estado<sup>11</sup>.

Esta concepción del derecho sancionador tributario, acogida por la Corte Constitucional, se estructura como un sistema de autoprotección del aparato estatal<sup>12</sup>, en virtud

9 *Ibid.* Reitera sentencia de la CSI, Sent. 51, abr. 14/1983.

10 C. N. art. 95-9: "Son deberes de la persona y del ciudadano: [...] 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad".

11 C. Const., Sent. C-445, 1995 y C-597, 1996. M. P. Alejandro Martínez Caballero.

12 Beatriz de la Vega Rengifo y Percy Bardales Castro, "Hacia una responsabilidad subjetiva en materia tributaria a propósito de la actualización razonable del deudor tributario como eximente de responsabilidad", en *IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario* (Perú: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2006), [http://www.ipdt.org/uploads/docs/O3\\_IXJorIPDT\\_PBC-BDLVR.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/O3_IXJorIPDT_PBC-BDLVR.pdf). La teoría sobre la autotutela o autoprotección como fundamento del derecho administrativo sancionador tributario también se adopta en la doctrina peruana.

del cual la administración buscaría sancionar o reprimir conductas que atentan contra la organización y el orden interno del Estado<sup>13</sup>.

Otra posición frente a la fundamentación del derecho tributario sancionador es esbozada por Juan José Zornoza Pérez y Gabriel Muñoz Martínez en su escrito sobre infracciones y sanciones tributarias del 2010, en el cual exponen que esta manifestación del derecho sancionador buscar proteger, no el derecho del Estado de percibir las prestaciones tributarias, sino un bien jurídico que es doble: el interés general que existe en la realización del deber de contribución y el derecho que tiene el sujeto activo de la obligación jurídica tributaria, el Estado, entendido en función de un interés general<sup>14</sup>. En efecto, tal como está diseñado el régimen sancionatorio tributario del E. T., todas las infracciones y sanciones están volcadas al incumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales a cargo de los sujetos responsables, sin mencionar si quiera la afectación concreta a la hacienda pública, por cuanto se parte de la existencia de un interés general que puede ser conculcado.

Otras teorías, como lo expone Adrián Torrealba Navas, buscan, a partir de la concepción histórica de los delitos económicos, determinar *que el orden social y económico es el bien jurídico tutelado*, vista la importancia del sistema tributario para la consecución de finalidades básicas y esenciales del Estado<sup>15</sup>.

En este punto, vale la pena mencionar que, si bien la fundamentación del derecho tributario sancionador y

13 Zornoza Pérez y Muñoz Martínez, "Infracciones y sanciones tributarias", 808.

14 *Ibid.*, 809.

15 Adrián Torrealba Navas, *Derecho tributario iberoamericano* (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017), 813.

la determinación específica del bien jurídico tutelado es indispensable para definir los límites a la facultad del Estado y las garantías específicas que deberían ser objeto de tutela en esta clase de procedimientos, lo cierto es que esta rama del derecho administrativo sancionador hace parte de un macroconcepto que es el *ius puniendi* o facultad sancionatoria del Estado en sentido abstracto.

En esa medida, por ser parte de dicho macroconcepto, es relevante indagar sobre los principios que deberían orientar dicha actividad en materia tributaria, problema que abordamos a continuación.

### **Principios orientadores del derecho tributario sancionador**

A partir de esta conceptualización del derecho administrativo sancionador, del derecho tributario sancionador, y de la concepción del Estado social de derecho que rige hoy en día nuestro ordenamiento legal, surge la pregunta sobre aquellas garantías que se deben respetar por parte de la administración tributaria en el ejercicio de esta facultad sancionadora.

Al respecto, nuestro artículo 29 de la Constitución Política consagra las garantías que deben respetarse por parte del Estado cuando este ejerce su poder sancionador, sea a través de actuaciones judiciales o administrativas. De acuerdo con este artículo, el debido proceso se aplicará a todas las actuaciones judiciales y administrativas y, en consecuencia: (1) nadie puede ser juzgado fuera de las leyes preexistentes; (2) la ley permisiva o favorable, aunque posterior, debe aplicarse de manera preferente; (3) toda persona se presume inocente hasta que no se le haya declarado culpable; (4) toda persona tendrá derecho a la defensa, a la asistencia de un abogado escogido, y a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; y (5) a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

A partir de esta disposición constitucional, en Colombia, se reconoce y se hace extensivo a todas las actuaciones judiciales y administrativas los principios que rigen el derecho a un debido proceso, lo que implica que existe un sometimiento y un límite constitucional a la potestad sancionadora de la administración en función a la garantía de este derecho.

En la dogmática penal, estos límites han sido decantados de forma muy extensa dada la importancia que tiene la garantía efectiva del debido proceso en la aplicación de justicia<sup>16</sup>. En materia administrativa, la aplicación de estos principios se ha venido reconociendo de forma paulatina por las altas cortes desde la expedición de la Constitución Política en 1991, que contempla un único poder sancionador y considera al derecho administrativo sancionador (incluyendo el derecho sancionador tributario) y al derecho penal una unidad ontológica.

A pesar de lo anterior, vale la pena mencionar que el reconocimiento de los límites a la facultad sancionatoria en materia administrativa, hasta ahora, siempre ha estado sujeto y, de cierta, forma subordinado a la concepción que tiene el derecho penal del debido proceso y de las garantías específicas que le son connaturales, lo que ha dificultado la aplicación de estas garantías al derecho administrativo sancionador dado que son dos ramas que tienen necesidades y finalidades diferentes. En efecto, el ejercicio de transpolar la visión del derecho penal sobre el debido proceso al derecho administrativo sancionador requiere siempre un ejercicio de interpretación jurídica que en muchas ocasiones deja el reconocimiento de las garantías del debido proceso al arbitrio o discreción personal del operador judicial de turno.

Hasta ahora, a partir de la concepción del derecho sancionador, se ha reconocido la posibilidad, ante la ausencia

16 *Ibid.*, 806.

de principios orientadores propios, de aplicar ciertos principios del debido proceso desarrollados por el derecho penal al derecho administrativo sancionador.

Al respecto, Alejandro García Nieto afirma que “el derecho administrativo sancionador y el derecho penal convencional forman una unidad superior, como lo es el derecho punitivo del Estado, que hasta hace muy poco solo se identificada con el derecho penal”<sup>17</sup>. Por esta razón, señala el autor, no se descarta de entrada que existan conexiones entre estas dos ramas, de las cuales una aboga por la aplicación de los principios del debido proceso ya decantados por el derecho penal al régimen sancionatorio, así sea de manera coyuntural, mientras que el derecho administrativo sancionador alcanza la madurez necesaria para desarrollar sus propias reglas y alcances específicos de la aplicación del debido proceso a las actuaciones administrativas sancionadoras<sup>18</sup>.

Frente a la aplicación de los principios del derecho penal al derecho administrativo sancionador, las altas cortes han reconocido de forma expresa que, todas las garantías mínimas que se han desarrollado y decantado de manera juiciosa en el derecho penal son aplicables a las demás actuaciones sancionatorias<sup>19</sup>, incluso la prevista para temas tributarios, aunque, por supuesto, con ciertos *matices*<sup>20</sup> y ajustes teniendo en cuenta la finalidad que persigue cada aspecto del derecho sancionador<sup>21</sup>, ya que entre el

17 Alejandro Nieto García, *Derecho administrativo sancionador* (España: Editorial Tecnos, 2012), 46.

18 Pinzón Pinzón, *La responsabilidad y el principio de culpabilidad*, 15.

19 C. Const., Sent. C-195, 1993. M. P. Alejandro Martínez Caballero.

20 C. Const., C-506, 2002. M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra; y C. E., Exp. 22060, feb. 8/2018. M. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

21 C. Const., Sent. T-145, 1993. M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

derecho penal y los otros derechos sancionadores existen diferencias que no pueden ser desestimadas<sup>22</sup>. En efecto, mientras que el derecho penal es un mandato general dirigido a todas las personas y que afecta un derecho fundamental como el de la libertad, en los demás derechos sancionadores se aplica otro tipo de sanciones diferentes que están dirigidas a personas sujetas a regímenes especiales.

En este sentido, principios como el de legalidad, imparcialidad y publicidad, la proscripción de la responsabilidad objetiva, la presunción de inocencia, las reglas de la carga de la prueba, la libertad probatoria, el derecho de defensa, el derecho a no declarar contra sí mismo, el derecho de contradicción y de la prohibición del *non bis in idem*<sup>23</sup> deberían aplicarse a la actuación administrativa ajustándose a las particularidades propias de este tipo de procesos.

Si bien las altas cortes han aceptado la aplicación de los principios del derecho penal “con ciertos matices” al derecho administrativo sancionador, dichas cortes no han desarrollado de forma juiciosa qué se entiende por *matices* y cuáles deberían ser sus efectos prácticos al momento de desplegar la actuación administrativa y ejercer el control jurisdiccional sobre esta. Lo anterior conlleva que la administración, en especial la tributaria, no cuente con parámetros claros al momento de ejercer su facultad sancionadora, lo que genera un desgaste innecesario del aparato judicial, dado que los ciudadanos terminan reclamando la protección de sus derechos a través de la interposición de demandas contra el Estado, teniendo en cuenta la incapacidad de la administración de modular sus actuaciones en función de principios orientadores claros y expresos.

22 C. Const., c-597/1996. M. P. Alejandro Martínez Caballero.

23 *Ibid.*

Por esta razón, partiendo de las diferencias claras entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador, y ante la tarea de evitar una subordinación de la facultad sancionadora de la administración a los dogmas del derecho penal, surge la necesidad de esbozar un catálogo de principios propios del derecho administrativo sancionador, en especial, el tributario. Lo anterior se debe a que, si bien es cierto que la imposición de sanciones administrativas exige la protección y respeto por las garantías del debido proceso, no hay certeza hoy en día de cuáles son los “límites” del ejercicio de la potestad sancionadora de la administración<sup>24</sup> en temas tributarios, lo que deja esta tarea a la discreción de los jueces y resulta en una justicia lenta y tardía.

Así, autores como Nieto García o Hugo López López abogan por la tesis autonomista del derecho sancionador, que pretende hacer hincapié en las diferencias entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador para lograr una emancipación total de este último a los dogmas del derecho penal, sin desconocer, por supuesto, las conexiones inevitables entre estas dos ramas<sup>25</sup>. En este caso concreto, la importancia de independizar de forma gradual el derecho administrativo sancionador está sustentada por la necesidad de especializar y decantar los principios orientadores del debido proceso teniendo en cuenta las características propias de un derecho sancionador que se ocupa de ilícitos de menor gravedad que en el derecho penal y que, por eso mismo, tiene mayor flexibilidad al momento de exigir la aplicación de los principios

24 Pinzón Pinzón, *La responsabilidad y el principio de culpabilidad*, 52.

25 Hugo López López, *La configuración de las infracciones y sanciones en el derecho tributario* (Bogotá: Editorial Universidad Externado, 2014).

que rigen el derecho al debido proceso. Adicionalmente, el derecho administrativo sancionador debe consultar otros principios que rigen las materias específicas en las que despliega todas sus consecuencias jurídicas.

En el caso tributario, por ejemplo, la consagración de principios orientadores de la facultad sancionatoria resulta indispensable, no solo por el artículo 29 antes mencionado, sino porque la propia Constitución Política subordina al sistema tributario a los principios de equidad, justicia y progresividad<sup>26</sup>. En este sentido, los elementos esenciales del *ius puniendi*, que permiten al individuo (1) probar la ausencia de culpabilidad y (2) demostrar que no ha habido vulneración o amenaza alguna al bien jurídico tutelado (el recaudo nacional) resultan ampliamente aplicables al ámbito tributario, porque son dichos principios los que permiten la materialización de un sistema tributario justo, equitativo, progresivo y eficiente<sup>27</sup>.

En este sentido, constituyó un avance significativo la expedición de la Ley 1437 del 2011, Código de procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo, en cuyo artículo 3 estableció los principios orientadores de la facultad sancionadora de la administración. Dentro de dichos principios se pueden destacar: el debido proceso, la legalidad de las faltas y las sanciones, la presunción de inocencia, la igualdad, la imparcialidad, *no reformatio in pejus* y el *non-bis in idem*.

Lo mismo sucedió con la expedición de la Ley 1607 del 2012, en cuyo artículo 197 se establecieron los principios orientadores específicos para el derecho tributario sancionador, dentro de los cuales incluyeron de forma

26 C. N., art. 363.

27 Mateo Vargas Pinzón, "La palmaria inconstitucionalidad del principio de lesividad de la Ley 1819 de 2016", *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, n.º 76 (2017): 90.

expresa los siguientes: principio de legalidad, principio de lesividad, principio de favorabilidad, principio de proporcionalidad y el principio de gradualidad dejando, así como una regla supletiva para la aplicación de los principios del derecho penal<sup>28</sup>, lo que recogía las interpretaciones de las altas cortes sobre el particular.

Lo novedoso de estas disposiciones es que por primera vez se incorporaron en textos legales los principios que debían regir la aplicación de las sanciones de tipo tributario, a partir de los postulados esenciales del derecho penal, pero ajustándolos a las necesidades propias del derecho tributario<sup>29</sup>. Por tal razón, las leyes 1437 y 1607 marcaron un paso en el camino correcto para lograr la emancipación del derecho administrativo sancionador del derecho penal y el respeto pleno por las garantías del debido proceso de los sujetos investigados en los procedimientos administrativos sancionatorios<sup>30</sup>.

No obstante lo anterior, una de las principales críticas que se le hicieron al artículo 197 es el hecho de haberse incorporado en una disposición aislada que no formó parte integral del E. T.<sup>31</sup>, por lo que resultó olvidada fácilmente

28 L. 1607/2012, art. 197 # 9: “Aplicación de principios e integración normativa. En la aplicación del régimen sancionatorio prevalecerán los principios rectores contenidos en la Constitución Política y la Ley”.

29 Vargas Pinzón, “La palmaria inconstitucionalidad”, 96.

30 Luis Felipe Noreña Ospina, “Imposición de sanciones tributarias: La inercia jurisprudencial después de la expedición de la Ley 1607 de 2012”, *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, n.º 75 (2016): 162, [http://www.icdt.co/publicaciones/revistas/Revista75/Articulo5/PUB\\_ICDT\\_ART\\_NORE%E2%80%A2AO.LuisFelipe\\_Imposiciondesancionestributarias.Despuesdelaexp.Ley1607-12\\_RevistaICDT75\\_Bogota\\_16.pdf](http://www.icdt.co/publicaciones/revistas/Revista75/Articulo5/PUB_ICDT_ART_NORE%E2%80%A2AO.LuisFelipe_Imposiciondesancionestributarias.Despuesdelaexp.Ley1607-12_RevistaICDT75_Bogota_16.pdf).

31 Humberto Aníbal Restrepo Vélez, “Entuerto sancionatorio en materia tributaria”, *Revista Legis*, n.º 177 (2013).

por la administración tributaria y por los jueces de lo contencioso administrativo. En efecto, la jurisprudencia del Consejo de Estado en materia sancionatoria por esa época seguía siendo muy formalista y pocos avances se tuvieron en relación con la aplicación de estos principios en el derecho tributario sancionador.

Tanto los jueces administrativos como la administración tributaria siguieron resistiéndose a salir de las concepciones tradicionales y formalistas frente a la aplicación del derecho administrativo sancionador<sup>32</sup>, se refusaron a aplicar el régimen sancionatorio considerando criterios como el de la responsabilidad subjetiva o a exonerar a los contribuyentes en función del daño realmente infringido a la hacienda pública por los ilícitos cometidos. Respecto del principio de favorabilidad, por el contrario, sí se verificaron avances importantes porque, a partir de su consagración expresa, ha tenido una buena acogida en la aplicación de sanciones cuando hay cambios legislativos que resultan más favorables al sujeto obligado en temas tributarios, no solo por la administración tributaria, sino también por los jueces, incluso en procesos ya en curso<sup>33</sup>.

En relación con el artículo 197 antes mencionado, se aplaude el intento del legislador por fijar principios orientadores, sin embargo, como lo exponen algunos autores, este intento se quedó un tanto corto al no contemplar elementos como el de culpabilidad, causales expresas para exonerar la responsabilidad del sancionado o elementos de atenuación de la conducta sancionable. Así mismo, se

32 Restrepo Vélez, “Entuerto sancionatorio”; y Vargas Pinzón, “La palmaria inconstitucionalidad”.

33 C. E., Exp. 20970, mar. 9/2017. M. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; C. E., Exp. 19389, jun. 8/2017. M. P. Stella Jeannette Carvajal; C. E., Exp. 20910, sep. 25/2017. M. P. Stella Jeannette Carvajal; y C. E., Exp. 20670, abr. 25/2016. M. P. Martha Teresa Briceño Valencia.

crítica que, en la redacción actual de las sanciones tributarias del E. T., no se permite acudir a criterios de proporcionalidad y graduación de las penas en función del daño causado y la conducta del investigado, pues estas se estructuran a partir de porcentajes fijos<sup>34</sup>. Únicamente en relación con la sanción por no envío de información, el Consejo de Estado ha sido reiterativo en definir y adoptar criterios específicos para graduar la sanción<sup>35</sup>, los cuales ha construido con base en los principios de lesividad, gradualidad y proporcionalidad.

### **Ley 1819 del 2016 y artículo 640 del E. T.**

Ahora bien, en el 2016 se presentó un retroceso importantísimo en esta materia dado que, ante la expedición de la Ley 1819, el legislador derogó el artículo 197 de la Ley 1607 del 2012 y modificó el artículo 640 del E. T. en un intento fallido por incorporar ciertos principios del debido proceso al régimen tributario sancionatorio. No obstante, el artículo 640 está colmado de imprecisiones, vacíos y cambios importantes que implican una devolución en la configuración de los principios orientadores propios del sistema tributario sancionatorio.

34 *Ibid.* Vargas Pinzón, “La palmaria inconstitucionalidad”, 89-109.

35 C. E., Exp. 20661, abr. 7/2016. M. P. Carmen Teresa Ortiz; C. E., Exp. 20910, sep. 25/2017. M. P. Stella Jeannette Carvajal; C. E., Exp. 22978, nov. 15/2017. M. P. Stella Jeannette Carvajal; C. E., Exp. 20905, abr. 14/2017. M. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; C. E., Exp. 22978, nov. 15/2017. M. P. Stella Jeannette Carvajal; C. E., Exp. 20909, sep. 15/2017. M. P. Stella Jeannette Carvajal; C. E., Exp. 21251, oct. 25/2017. M. P. Julio Roberto Piza; C. E., Exp. 20800, sep. 25/2017. M. P. Stella Jeannette Carvajal; C. E., Exp. 21602, jul. 26/2017. M. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Frente a estas modificaciones, se rescata la intención del legislador de incorporar al E. T. los principios orientadores en esta materia en aras de generar una integración con el régimen sancionatorio tributario del “Libro quinto” del E. T., puesto que le permite al operador jurídico, sea este contribuyente, autoridad o juez, hacer una interpretación sistemática de las normas sancionatorias a partir de principios generales. Además, y no menos importante, permite impactar de forma positiva a la normativa municipal y local en esta materia, porque gracias a la remisión que hace el artículo 59 de la Ley 788 del 2002<sup>[36]</sup>, los principios orientadores pueden ser aplicables también respecto de impuestos territoriales sin necesidad de hacer una modificación expresa de cada normativa local.

Sin embargo, como veremos a continuación, la incorporación que hizo el legislador al artículo 640 del E. T. de ciertos principios admite, entre otras, las siguientes críticas:

Para efectos de entender el retroceso en materia sancionatoria que implicó la derogatoria del artículo 197 de la Ley 1607 del 2012 y la modificación del artículo 640 del E. T., es

36 L. 788/2002, art. 59:

Procedimiento Tributario Territorial. Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.

importante recordar cuáles eran los principios más importantes que establecía el artículo 197 en esta materia:

- (a) **Lesividad.** La falta será antijurídica cuando afecte el recaudo nacional.
- (b) **Favorabilidad.** En materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.
- (c) **Proporcionalidad.** La sanción debe corresponder a la gravedad de la falta cometida.
- (d) **Gradualidad.** La sanción deberá ser aplicada en forma gradual de acuerdo con la falta de menor a mayor gravedad, se individualizará teniendo en cuenta la gravedad de la conducta, los deberes de diligencia y cuidado, la reiteración de la misma, los antecedentes y el daño causado. [...]
- (e) **Aplicación de principios e integración normativa.** En la aplicación del régimen sancionatorio prevalecerán los principios rectores contenidos en la Constitución Política y la ley.

Frente a estos principios, el artículo 640 del E. T. trae ajustes importantes que retrasan la constitucionalización efectiva del derecho administrativo sancionador, las cuales se explican a continuación:

*Cambios del artículo 640 del E. T. frente al principio de lesividad*

Frente al principio de lesividad, el artículo 640 cambia por completo su aproximación fijando un criterio totalmente formalista y objetivo que está alejado de la Constitución Política.

Tal como quedó redactado el nuevo *principio de lesividad*, se presume que existe lesividad o daño al Estado

“siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias”. Con esta redacción se introduce al ordenamiento jurídico una presunción de derecho que desconoce por completo las garantías del debido proceso y que vuelca el sistema tributario sancionatorio en un régimen de responsabilidad objetiva contrario.

En este caso, la aplicación de las garantías del debido proceso al derecho administrativo sancionador exige que la administración no solamente constate la coincidencia de la conducta del contribuyente con el supuesto de hecho de la norma sancionatoria, sino que también analice y estudie de manera juiciosa la capacidad que tiene la conducta de generar daño al Estado y su magnitud, para que se pueda fijar de manera razonable y proporcional la sanción correspondiente.

Tal como lo afirma Mateo Vargas Pinzón<sup>37</sup>, el principio de lesividad (o antijuridicidad material) no le corresponde establecerlo al legislador a su arbitrio y antes sin consultar los criterios que la carta política ha fijado para el efecto; por el contrario, tiene unos cauces ya definidos por la jurisprudencia constitucional que decantan su verdadero significado: la constatación de un daño, ya no fruto de un presunción de derecho, sino como consecuencia de una estimación real de cada caso particular.

Sobre esta base, sostiene el autor, el texto del artículo 197 de la Ley 1607 del 2012, hoy derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 del 2016, que establecía que “la falta será antijurídica cuando afecte el recaudo nacional”, lejos de responder a una consideración sin mayor fundamento del legislador de la época, entrañaba una positivización de la consolidada interpretación constitucional que, tiempo atrás, había hecho carrera en lo que tiene que ver con el

37 Vargas Pinzón, “La palmaria inconstitucionalidad”, 99.

ámbito tributario sancionatorio, que la lesividad encuentra su génesis en el antiguo principio *nullu poena sin inuiria*. Por consiguiente, pretender desnaturalizar uno de los criterios para la imposición de una sanción tributaria socava el fundamento de los principios constitucionales que irradian el ámbito sancionatorio y, en su lugar, pone al contribuyente en una manifiesta condición de indefensión ante eventuales abusos de la administración<sup>38</sup>.

En este orden de ideas, la presunción que introduce el artículo 376 de la Ley 1819 al E. T. implica un retroceso claro en la constitucionalización del derecho administrativo sancionador en asuntos tributarios, dado que le ahorra a la administración tributaria hacer una valoración y un cotejo fáctico de los hechos para establecer la gravedad de la conducta. Adicionalmente, desconoce por completo el principio de buena fe.

Puede agregarse también que este principio ignora totalmente que, a nivel jurisprudencial, las altas cortes han reconocido como elemento indispensable para imponer y graduar las sanciones que se constate de forma efectiva que la conducta del contribuyente es contraria a la ley y ha causado o tiene la potestad de causar un daño al recaudo nacional, bien sea porque se deja de cumplir de forma efectiva con la obligación de contribuir con las cargas del Estado, o bien porque la conducta del contribuyente tiene la capacidad de influir de forma negativa en el desarrollo de las facultades de fiscalización a cargo de la administración.

En este sentido, cuando el legislador establece una presunción de este estilo en el ordenamiento tributario está buscando propiciar escenarios donde se desconozca un mandato constitucional, como es el que se establece en el artículo 29 de la Constitución Política.

38 *Ibid.*

*Cambios del artículo 640 del E. T. frente a los principios de proporcionalidad y gradualidad*

Frente a los principios de proporcionalidad y gradualidad, la modificación que hizo al artículo 640 la Ley 1819 del 2016 no incluyó los principios de gradualidad y proporcionalidad que le permiten a la administración tributaria establecer el monto de las sanciones en función de la gravedad de la falta cometida.

En este caso, el legislador establece las siguientes reglas para disminuir el monto de la sanción:

*Cuando la sanción deba ser liquidada por el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante:*

1. *La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50 %) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:*
  - (a) *Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y*
  - (b) *Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.*
2. *La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75 %) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:*
  - (a) *Que dentro del año (1) año anterior a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y*
  - (b) *Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.*

Cuando la sanción sea propuesta o determinada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

3. *La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50 %) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:*
  - (a) Que dentro de los cuatro (4) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y
  - (b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.
  
4. *La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75 %) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:*
  - (a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y
  - (b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

Como puede observarse, de la norma antes transcrita se introducen criterios objetivos para graduar la sanción que: (1) no consultan la situación fáctica particular del sujeto sancionado y (2) no tienen en cuenta la gravedad de la conducta sancionable ni el daño causado. En efecto, al no distinguir entre los tipos sancionatorios, se terminan aplicando los mismos criterios para graduar la sanción entre conductas que no son lesivas al erario, y a otras que sí lo son.

Un ejemplo que permite ilustrar mejor este comentario es lo que podría suceder en el caso de la sanción por no envío de información. Aquí, si la administración quisiera graduar la sanción en función a la gravedad de los hechos y el daño infringido a la hacienda pública, únicamente podría acogerse a las reglas previstas en el artículo 640 para graduar la sanción, no en función de la gravedad de los hechos, sino en función de un criterio temporal, esto es, constatar que la conducta no tuvo lugar en el último año o en los últimos dos años.

Lo anterior desconoce la jurisprudencia ya decantada del Consejo de Estado sobre esta materia, con respecto a lo cual este alto tribunal ha admitido la posibilidad de graduar la sanción en función de la gravedad de la conducta sancionable y la capacidad que tiene esta de infringir un daño a la administración pública.

Por ejemplo, el Consejo de Estado, en relación con la obligación de envío de información, ha aclarado que es necesario distinguir entre los errores de contenido y los errores formales o de sintaxis, para concluir que estos últimos no tienen la virtualidad de causar daño y, por lo tanto, no pueden ser sancionados<sup>39</sup>; igualmente, ha sido reiterativo en la necesidad de graduar la sanción en los casos de entrega tardía, partiendo del hecho de que, si bien la omisión y entrega extemporánea de la información tienen la virtualidad de generar un daño al fisco al

39 Mauricio Piñeros Perdomo, “Sanciones relativas al suministro de información”, en *Estudios críticos de jurisprudencia tributaria y aduanera. Tomo VI*, editado por Gustavo Alberto Pardo Ardila (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017), 152; y Juan Guillermo Becerra Jaramillo, “Gradualidad de la sanción por no enviar información”, en *Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria y Aduanera. Tomo VII*, editado por Gustavo Alberto Pardo Ardila (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2018).

incidir en las labores de fiscalización de la administración tributaria, el envío tardío de información era un indicador del querer del obligado de colaborar con esas labores al haber presentado, en todo caso, la información exógena, lo que permitiría cumplir con el objetivo formal, que es determinar las obligaciones jurídicas sustanciales en cabeza de terceros. Por esta razón, el Consejo de Estado ha concluido que la entrega tardía y el no envío de información no puede medirse con el mismo rasero<sup>40</sup>.

Respecto de esta sanción, vale la pena hacer un paréntesis para mencionar que la Ley 1819 del 2016 modificó el artículo 651 del E. T. para establecer unos porcentajes diferenciales de la sanción según se trate de la no entrega de información (5 %), la entrega con errores (4 %), o de la entrega extemporánea de esta (3 %). En este caso, si bien es acertada la inclusión de esos porcentajes diferenciales de la sanción teniendo en cuenta que en cada caso la gravedad de la conducta es diferente, el legislador en esta oportunidad eliminó del texto de este artículo la preposición *hasta*, en virtud de la cual se ha desarrollado toda la jurisprudencia en torno a la posibilidad de graduar esta sanción en función a la gravedad de los hechos.

Así las cosas, a partir de esta modificación, si bien existen porcentajes diferenciales, desde una interpretación exegética de la norma, ya no sería posible aplicar el criterio de proporcionalidad y gradualidad al tipo sancionatorio, toda vez que el nuevo texto establece para el caso de envío de información tres (3) porcentajes fijos para calcular la sanción que debe usar la administración, sin que le sea posible establecer a su arbitrio un porcentaje menor en función de la gravedad de los hechos.

40 Jairo Alberto Higuera Naranjo, "Procedimiento tributario", en *Estudios Críticos de jurisprudencia tributaria y aduanera. Tomo VI*, editado por Gustavo Alberto Pardo Ardila (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017), 158.

En este caso particular, también encontramos un retroceso importante en la materia. En efecto, tal como lo menciona Mauricio Piñeros<sup>41</sup>, la nueva norma no permitiría a la administración tributaria dosificar o graduar la sanción atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. Lo anterior significa que, en todos los casos, la sanción sería equivalente al porcentaje indicado en la norma, sin importar las circunstancias de cada caso y sin exceder la suma equivalente a 15 000 UVT.

Esta modificación, señala el autor,

[...] constituye un verdadero retroceso en términos de los derechos y garantías de los obligados al suministro de información tributaria, que se verán sujetos a las mismas sanciones sin importar su situación particular y, así, por ejemplo, resultará lo mismo una extemporaneidad de un día que a la de un año en el suministro de información<sup>42</sup>.

Ahora bien, continuando con el análisis del artículo 640, en relación con el principio proporcionalidad y de gradualidad, se establecen las siguientes condiciones para la graduación de la pena: (1) que el sujeto sancionado no hubiere cometido la conducta sancionable en los dos últimos años, o en el último año, según el caso, y (2) que la administración no haya notificado pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso; en el caso de sanciones impuestas por la administración tributaria, se exige que: (1) el sujeto no hubiere cometido la infracción en los últimos 4 años, o en los dos últimos años, según el caso, y (2) que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada.

41 Piñeros Perdomo, “Sanciones relativas”.

42 *Ibid.* Véanse también Piñeros Perdomo, “Sanciones relativas al suministro de información”; y Becerra Jaramillo, “Gradualidad de la sanción”.

En estos casos, el legislador fijó criterios que atienden más a una responsabilidad objetiva que a una subjetiva, en la medida en que el único factor para aceptar la graduación de la sanción es el paso del tiempo. Además, se conculca el derecho del administrado a que se gradúe la sanción cuando la administración tributaria ha iniciado un proceso formal para la imposición de la sanción.

Adicionalmente, vale la pena señalar que estos criterios, si bien contemplan el de reincidencia en la comisión de la conducta para graduar la sanción, tal como quedó redactada la norma, se hace referencia a una reincidencia genérica y no en función de cada obligación formal o sustancial específica. Así las cosas, si estamos ante una presentación extemporánea de una declaración de impuesto sobre la renta, pero se constata que el contribuyente presentó de manera tardía la información exógena en el último año gravable, sin importar que son obligaciones totalmente independientes y que su incumplimiento sin duda tiene la potencialidad de generar resultados totalmente diversos para la administración tributaria, al contribuyente se le limita la posibilidad de que la administración le gradúa la sanción, en la medida en que no se cumpliría uno de los criterios objetivos fijados en la norma.

En este orden de ideas, los criterios que ha fijado el legislador para graduar una sanción y determinar su valor de forma proporcional son, sin duda, un retroceso en el tema sancionatorio, desconocen los pronunciamientos de las altas cortes y, por supuesto, impregnan al ordenamiento tributario de reglas que impiden acercarnos a un sistema tributario justo, equitativo y progresivo, tal como lo exige el artículo 363 de la Constitución Política de Colombia.

Por esta razón, surge la necesidad de replantear e incluir en el artículo 640 del E. T. los principios orientadores de la facultad sancionatoria en aspectos tributarios, así

como establecer de forma expresa causales para exonerar la responsabilidad del sujeto obligado y criterios para graduar la sanción, considerando la gravedad de la conducta, la situación particular del caso concreto y del sujeto obligado. De esta forma, se buscaría dotar a la administración tributaria de herramientas mucho más eficaces para la imposición de sanciones que respeten el debido proceso y resulten más justas, proporcionales y razonables en función al daño infringido.

En este caso, abordaremos en concreto los principios que a nuestro juicio son de vital importancia para lograr un sistema sancionatorio respetuoso del debido proceso como son los principios de: culpabilidad, lesividad, proporcionalidad y gradualidad. En relación con el primero, haremos referencia a la necesidad de incluir causales de exoneración de la responsabilidad y, en relación con los principios de proporcionalidad y gradualidad, haremos mención a la importancia de incluir causales específicas para la atenuación de la conducta que permitan establecer una sanción proporcional a la infracción cometida.

En esta oportunidad, no haremos referencia a los principios de legalidad, imparcialidad, economía y eficacia, teniendo en cuenta que se encuentran consagrados en la Constitución Política y en el artículo 3 del Código de procedimiento administrativo y de lo contencioso administrativo (Ley 1437 del 2011) y que son aplicables al sistema tributario sancionador por remisión expresa.

Con todo, dentro de la propuesta de impacto o mejora, sugerimos incluir un inciso o una remisión expresa a los mismos para que puedan aplicarse de forma clara y directa.

Frente al principio de favorabilidad, no haremos ninguna referencia toda vez que el parágrafo 5 del artículo 640 del E. T. lo contempla de forma expresa y la redacción permite lograr su cometido.

Es importante mencionar en este punto, que desde la expedición de la Ley 1607 del 2012, y más aun después de la entrada en vigor la Ley 1819 del 2016, el principio de favorabilidad ha ocupado un lugar importante en la resolución de los casos tanto en sede administrativa como judicial. Puede decirse, sin temor a equívocos, que este principio se ha interiorizado de manera satisfactoria por parte de los operadores jurídicos, ya que su aplicación hoy en día es automática para la determinación de la sanción aplicable.

Como punto final en esta sección, también es relevante hacer referencia a las modificaciones que introdujo la Ley 1819 del 2016 al artículo 676-2 del E. T.<sup>43</sup>, a través del cual se incorporan los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio de las entidades autorizadas para recaudar.

43 E. T., art. 676-2:

Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en los artículos 674, 675, 676 y 676-1 del presente Estatuto se deberá atender lo siguiente: 1. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50 %) del monto previsto en la ley, siempre que los errores, inconsistencias y/o extemporaneidades se presenten respecto de un número de documentos o informes menor o igual al uno por ciento (1,0 %) del total de documentos recepcionados o informes presentados por la entidad autorizada para recaudar durante el año fiscal que se hubiesen cometido las respectivas conductas objeto de sanción. 2. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75 %) del monto previsto en la ley, siempre que , siempre que los errores, inconsistencias y/o extemporaneidades se presenten respecto de un número de documentos o informes mayor al uno por ciento (1,0 %) y menor al uno punto cinco por ciento (1,5 %) del total de documentos recepcionados o informes presentados por la entidad autorizada para recaudar durante el año fiscal en el que se hubiesen cometido las respectivas conductas objeto de sanción.

Frente a este artículo basta decir que: (1) no se hace referencia expresa al principio de favorabilidad ni el de levisidad en lo absoluto y (2) los supuestos para reducir las sanciones a cargo de estas entidades se fijan en función a un criterio cuantitativo muy bajo que no tiene en cuenta los hechos específicos del caso, ni el daño real o potencial que puede causarse al Estado. Además, se establecen dos supuestos para disminuir la sanción considerando porcentajes muy similares que no implican ninguna mejora a la situación particular del contribuyente.

Por esta razón, consideramos que, al incluir los principios generales en materia sancionatoria en el artículo 640 del E. T., pretendemos impactar de manera positiva también frente a los casos que contempla el artículo 676-2 del E. T.

## PROPUESTA DE IMPACTO O MEJORA

### *Principio de culpabilidad*

Es importante iniciar este capítulo diciendo que el principio de culpabilidad es una de las garantías más importantes del debido proceso y uno de los límites de mayor relevancia en el ejercicio del *ius puniendi* del Estado. En Colombia, el principio de culpabilidad tiene su expresión máxima en el artículo 29 de la Constitución Política de Colombia, que establece de forma expresa que “toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable”. Esta manifestación del principio de culpabilidad exige que, en cualquier actuación judicial o administrativa, de cualquier índole, se pruebe el dolo o culpa del infractor para que se pueda imponer una sanción o multa acorde con los postulados del debido proceso.

El principio de culpabilidad como requisito indispensable para el ejercicio de la potestad sancionatoria o del *ius puniendi* del Estado está estrechamente ligado y se nutre de otros principios, en su mayoría estudiados y decantados por la dogmática penal, como son: la *presunción de inocencia* y el principio de *buena fe* contemplado en el artículo 83 de la Constitución Política de Colombia<sup>44</sup>.

Si bien desde la Constitución Política se establece de forma clara el principio de culpabilidad como elemento esencial y determinante en la garantía de un debido proceso, en materia sancionatoria administrativa, y más específicamente en el tema fiscal, no existe una incorporación constitucional o legal de este principio y su reconocimiento jurisprudencial ha sido objeto de disímiles consideraciones, lo que no quiere decir que su reconocimiento y garantía no sea obligatorio para las autoridades judiciales y administrativas.

Aunque se ha reconocido que sobre “la culpabilidad en materia administrativa, no le hace falta una consagración constitucional (aunque fuere deseable) ya que en forma implícita hace parte de la propia Carta Fundamental, de algunas normas de tipo administrativo así como del bloque de constitucionalidad”<sup>45</sup>, como se verá a continuación, la necesidad de incorporar el principio de culpabilidad al régimen sancionatorio tributario resulta muy importante teniendo en cuenta la cultura formalista que ha caracterizado, por regla general, la actuación de las autoridades administrativas y judiciales sobre esta materia.

En relación con el reconocimiento del principio de culpabilidad en materia sancionatoria tributaria, dos han

44 C. N., art. 83. Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán “ceñirse” a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante estas.

45 Pinzón Pinzón, *La responsabilidad y el principio de culpabilidad*, 314.

sido las tesis más importantes que han adoptado las Altas Cortes en Colombia, una de las cuales se ha venido abandonando en los últimos pronunciamientos.

### **Tesis antiformalista de la Corte Constitucional**

De acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Constitucional, en virtud del artículo 29 constitucional, está proscrita toda forma de responsabilidad objetiva en materia sancionatoria, dado que este artículo prevé un derecho sancionador de acto y basado en la culpabilidad de la persona. En ese sentido, no es posible imponer una sanción a una persona que incurrió en una infracción motivada por fuerza mayor o caso fortuito<sup>46</sup>. La potestad punitiva del Estado, entonces, debe sujetarse a principios mínimos tales como la proscripción de la responsabilidad objetiva (*nulla poena sine culpa*)<sup>47</sup>.

En este sentido, la Corte Constitucional ha reconocido la importancia de probar la culpabilidad del infractor por parte de la administración tributaria como presupuesto para la imposición de sanciones, dada la importancia que reviste dicho análisis en la garantía del debido proceso. No obstante, lo anterior, la Corte Constitucional ha reconocido, frente al análisis del principio de culpabilidad en materia tributaria sancionatoria, que es razonable presumir la actuación dolosa, culposa o negligente en los casos de incumplimiento de un deber tributario.

Parafraseando a la Corte, es razonable considerar que ha actuado de manera dolosa o negligente quien ha incumplido un deber tributario, es decir, el incumplimiento

46 C. Const., Sent. c-597, 1996. M. P. Alejandro Martínez Caballero.

47 C. Const., Sent. c-506, 2002. M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

se constituye en un indicio grave de culpabilidad siempre que se permita al inculcado alegar cualquier situación que permita exonerarlo de su responsabilidad. En estos casos, señala la Corte, se viola el principio de culpabilidad si no se le permite presentar descargos que demuestren que su conducta no ha sido culpable. En este sentido, es contrario al debido proceso, dignidad humana, equidad y justicia tributaria, sancionar a una persona por incurrir en la infracción tipificada, cuando demuestra que la conducta no le era imputable, porque incurrió motivada por hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito<sup>48</sup>.

Frente al principio de culpabilidad, se puede concluir, con base en la tesis de la aplicación moderada o con ciertos matices de los principios del derecho penal a la actuación administrativa, que la Corte Constitucional ha sido reiterativa en afirmar que el respeto por el debido proceso exige la proscripción de cualquier tipo de responsabilidad objetiva y la exigencia de la culpabilidad en materia sancionatoria<sup>49</sup>.

### **Tesis formalista del Consejo de Estado**<sup>50</sup>

La tesis formalista del Consejo de Estado partió de la distinción que hizo entre las infracciones del derecho administrativo

48 C. Const., Sent. c-690, 1996. M. P. Alejandro Martínez Caballero.

49 Pinzón Pinzón, *La responsabilidad y el principio de culpabilidad*, 319.

50 A pesar de que la posición del Consejo de Estado ha sido mayoritariamente formalista en relación con la aplicación de los principios del derecho penal en materia sancionatoria administrativa, es importante destacar que, en 1978, este alto tribunal, mediante sentencia de Miguel Lleras Pizarro, reconoció que el derecho sancionatorio administrativo era una rama del derecho penal denominada derecho penal administrativo. En esa medida, se aceptaba la aplicación de los principios generales del derecho tributario.

y las infracciones del derecho penal (delitos y contravenciones)<sup>51</sup>. En este caso, informaba este tribunal que, al no poderse asimilar este tipo de infracciones, no era posible aplicar las figuras del derecho penal al ámbito tributario<sup>52</sup>.

En este sentido, la infracción de normas tributarias no constituía infracciones a la ley penal, de manera que cuando la administración tributaria profería una liquidación oficial, no podía calificarse como la imposición de una sanción. La infracción de orden tributario no podía ubicarse ni como delito ni como contravención de tipo penal y por tanto no estaban regidas por el Código Penal. Las normas penales, en cuanto a sanciones, no están previstas para sancionar conductas de tipo administrativo<sup>53</sup>.

En esta misma línea argumentativa, el Consejo de Estado señaló de forma clara la inaplicabilidad de la culpabilidad penal en el derecho administrativo sancionatorio, entre otras cosas porque: (1) el derecho penal no era asimilable al derecho administrativo sancionador, (2) el legislador no había tipificado las infracciones administrativo como delitos penales, (3) las normas penales estaban dirigidas a tipificar y sancionar conductas delictivas de personas naturales<sup>54</sup>, (4) las sanciones a los infractores por contravenciones administrativas excluyen la prueba de factores subjetivos

51 Zornoza Pérez y Muñoz Martínez, "Infracciones y sanciones tributarias"; y Catalina Hoyos Jiménez, "Sanciones tributarias en Colombia", en *Temas de derecho tributario contemporáneos* (Bogotá: Ed. Universidad del Rosario, 2006).

52 C. E., Exp. 0290, mar. 6/1987. M. P. Hernán Guillermo Aldana Duque.

53 Pinzón Pinzón, *La responsabilidad y el principio de culpabilidad*, 257.

54 C. E., Exp. 1916, nov. 30/1998. M. P. Jaime Abella Zarate.

como el dolo o la culpa<sup>55</sup> y (5) el derecho administrativo sancionatorio no requiere de las normas penales dado que posee una normativa propia y autónoma que atiende a sus finalidades y procedimientos especiales.

Esta posición se mantuvo de forma generalizada hasta finales del 2015, a pesar de haberse presentado algunas sentencias que de forma aislada reconocieron la posibilidad aplicar el principio de culpabilidad al régimen sancionatorio administrativo<sup>56</sup>. A pesar de esta tendencia generalizada, en los últimos años encontramos tres pronunciamientos del Consejo de Estado, muy importantes en esta materia dado que muestran un cambio en la percepción de la responsabilidad subjetiva en el tema sancionatorio tributario:

*Sentencia 19851 del 30 de agosto del 2016*<sup>[57]</sup>

En esta sentencia, al analizar si la actividad de transporte y distribución de gas estaba o no exenta del impuesto de industria y comercio, y si era procedente la imposición de la sanción por inexactitud al contribuyente, la Sección Cuarta del Consejo de Estado concluyó:

55 C. E., Exp. 8570, mar. 13/1998. M. P. German Ayala Mantilla; C. E., Exp. 12094, abr. 18/2002. M. P. Juan Ángel Palacio Hincapié; C. E., Exp. 13495, mar. 25/2004. M. P. María Inés Ortiz Barbosa.

56 C. E., Exp. 8917, ago. 21/1998. M. P. Germán Ayala Mantilla; y C. E., Exp. 14684, sep. 30/2007. M. P. Héctor J. Romero Díaz. En estas sentencias, se aceptó la responsabilidad subjetiva y, por tanto, la posibilidad de analizar la culpabilidad del infractor tributario, dado que el Consejo de Estado intentó analizar las circunstancias particulares que llevaron al sujeto obligado a cometer la infracción por libros de contabilidad.

57 C. E., Exp. 19851, ago. 30/2016. M. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

A pesar de que el poder administrativo sancionatorio y el penal tienen orientaciones diferentes, con miras a preservar la seguridad jurídica, el derecho sancionatorio administrativo debe regirse por los principios del derecho punitivo, lo que, en últimas, teóricamente, abarca la aplicación del principio de culpabilidad. Desde el punto de vista genérico, las infracciones tributarias constituyen una transgresión por parte de los contribuyentes de la normativa que regula las obligaciones fiscales que tienen a su cargo. *En estricto sentido, para que exista infracción tributaria sancionable se exige la existencia de una conducta: (i) típica, (ii) antijurídica y (iii) culpable. Estos requisitos deben cumplirse conjuntamente para declarar la responsabilidad por infracción a la ley tributaria y para imponer la sanción correspondiente. Concordante con lo anterior, la jurisprudencia ha sostenido que no es admisible una responsabilidad tributaria objetiva. Es decir, que no será válido que la autoridad tributaria, en ejercicio de la potestad sancionadora, impongan una sanción al contribuyente solo por la constatación del resultado censurable previsto en la norma que regula la infracción. Pero eso sí, la constatación del mero resultado previsto en la norma permite presumir que la actuación del contribuyente no estuvo provista de buena fe, cuando ha incumplido con sus obligaciones tributarias.*

En consecuencia, en el derecho administrativo sancionatorio los principios del derecho penal se aplican con ciertos matices. La conducta no solo debe ser típica, sino antijurídica y culpable. *Está proscrita, en principio, toda forma de responsabilidad objetiva, esto es, el régimen en el que basta cometer la infracción para ser sancionado, sin que importe la culpabilidad.*

[...] *Una comprensión adecuada de la aplicación del principio de culpabilidad lleva a considerar que, si el contribuyente ha cumplido sus obligaciones tributarias con fundamento en hechos completos y cifras veraces, basado en una*

*interpretación que, bajo ciertas condiciones, se califica como razonable, no parece justo y acorde con el ordenamiento jurídico que se le impongan sanciones por el simple hecho de existir controversias o discrepancias en la aplicación de la Ley.*

*Sentencia 20910 del 25 de septiembre del 2017<sup>[58]</sup>*

En esta sentencia, al analizar la posibilidad de imponer sanción por no presentar declaración informativa de precios de transferencia respecto de un periodo gravable frente al cual la declaración de impuesto sobre la renta ya había adquirido firmeza, la Sección Cuarta concluyó:

Sobre la posibilidad de imponer sanción en aquellos casos en que se incumple la obligación de reportar la información requerida por las autoridades tributarias para ejercer las facultades de fiscalización, la Sala ha seguido el criterio que trazó la Corte Constitucional en las sentencias C-690 de 1996 y C-160 de 1998. La sentencia C-690 de 1996, se refirió al régimen de responsabilidad objetiva en materia sancionatoria, al principio de buena fe y su aplicación relativa en materia y tributaria, y a lo razonable que resulta suponer que ha actuado de manera dolosa o negligente quien ha incumplido un deber tributario tan claro como es la presentación de la declaración tributaria en debida forma. También aludió a que proceden causales eximentes de responsabilidad de la obligación de declarar, por ejemplo, la fuerza mayor o el caso fortuito.

En relación con el principio de culpabilidad, el Consejo de Estado aclaró, entonces:

58 C. E., Exp. 20910, sep. 25/2017. M. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

[...] la flexibilidad del principio de prueba de culpabilidad, en este campo no implica empero condonación para la administración, puesto que en sanciones de tipo administrativo, tales como las que se imponen en ejercicio del poder de policía o las sanciones origen tributario, *deben estar sujetas a la evidencia del incumplimiento*, en este caso la no presentación de la obligación tributaria, lo cual hace razonable la presunción de negligencia o dolo del contribuyente.

*Sentencia 20849 del 25 de octubre del 2017* <sup>[59]</sup>

En esta sentencia, al analizar la situación particular de un contribuyente que presentó su declaración de retención en la fuente por medio litográfico debido a las fallas del sistema informático de la DIAN, en relación con el régimen tributario sancionatorio, la Sección Cuarta concluyó que:

[...] para imponer sanciones en materia tributaria deben valorarse las circunstancias de hecho y de derecho que rodearon la omisión del contribuyente. Aunque según la Corte Constitucional (C-160 de 1998), en principio es dable inferir que actúa de manera negligente quien omite el deber de declarar, se deben analizar los hechos del caso a efectos de establecer si dicha omisión ocurrió porque la operación se hizo deliberadamente o por culpa. El principio de culpabilidad, en estos casos, supone analizar las razones expuestas por el recurrente como justificadoras del incumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En este caso, el Consejo de Estado hace una citación extensa de las consideraciones expuestas por la Corte

59 C. E., Exp. 20849, oct. 25/2017. M. P. Julio Roberto Piza.

Constitucional en la sentencia C-690 de 1996. Así las cosas, se reconoce, por parte del alto tribunal de lo contencioso administrativo, que en materia sancionatoria existe una proscripción de la responsabilidad objetiva, y en esa medida se reconoce la importancia de aplicar el principio de culpabilidad.

A partir de estas sentencias proferidas por el Consejo de Estado en los años recientes, es posible concluir que se ha dado un vuelco importante en la postura tradicional de este tribunal en cuanto a la necesidad de reconocer la responsabilidad subjetiva en temas tributarios sancionatorios y la obligación de analizar en cada caso concreto la culpabilidad del infractor. Respecto de este último punto, tal como lo hace la Corte Constitucional, se acepta una presunción de culpabilidad cuando se comprueba el incumplimiento del obligado tributario.

Así las cosas, dado el reconocimiento que ya se tiene a nivel jurisprudencial del principio de culpabilidad en materia sancionatoria, y buscando que en el futuro un cambio de criterio de los altos concejeros de Estado no limite la aplicación del principio de culpabilidad en el régimen tributario sancionatorio, se plantea, entonces, la necesidad de consagrar a nivel legal este principio mediante su incorporación al E. T. De esta forma, se lograría no solo que la garantía del debido proceso mediante el análisis del principio de culpabilidad se reconozca en sede judicial, sino que la administración tributaria también se rija por este principio en sede administrativa.

En este caso, la propuesta de incorporar el principio de culpabilidad al E. T. buscaría dar seguridad jurídica a los contribuyentes o responsables como sujetos obligados frente a la aplicación del régimen sancionatorio tributario y, además, dotar al sistema tributario de una herramienta expresa para garantizar el respeto por el debido proceso, la presunción de inocencia y el principio de buena fe.

Bajo este propósito, como lo afirma Hugo López López cuando hace referencia a la aplicación del principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador, cuatro son las exigencias que reviste la aplicación del principio de culpabilidad en el tema sancionatorio: (1) exigencia del dolo o culpa, (2) personalidad de las sanciones, (3) atribución de la conducta al autor o culpabilidad en estricto sentido y (4) exigencia de responsabilidad por el hecho<sup>60</sup>.

Frente al primer criterio, tenemos que el dolo y la culpa son los criterios determinantes para garantizar la responsabilidad subjetiva del obligado. Por esta razón, el primer paso en esta dirección es la definición del principio de culpabilidad sancionatoria, que debe incluir una referencia a la proscripción de todo tipo de responsabilidad objetiva y al grado de culpabilidad del infractor. Por supuesto, este principio debe interpretarse de manera sistemática con los tipos sancionables en concreto, para determinar el grado de culpabilidad que se requiere para imponer de forma efectiva la sanción.

En este sentido, el *Modelo de código tributario del CIAT* (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias)<sup>61</sup> trae una propuesta interesante en este punto al establecer, en el artículo 161, que “las infracciones tributarias se configuran y, por tanto, dan lugar a la sanción, solo si son realizadas dolosa o culposamente, incluso a título de simple negligencia en atención del deber de cuidado que ha de ser observado en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios”. Por otro lado, en el “Proyecto de ley estatutaria tributaria” del Instituto Colombiano de

60 López López, *La configuración de las infracciones*.

61 Banco Interamericano de Desarrollo (BID), *Modelo de código tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana* (Ciudad de Panamá, Panamá: CIAT, GIZ, BID, 2015).

Derecho Tributario (ICDT) se propuso, en el artículo 36 (sobre culpabilidad), que “No hay responsabilidad sancionable sin culpabilidad. En materia de sanciones tributarias queda proscrita toda forma de responsabilidad objetiva”.

Con base en estas referencias, puede plantearse el principio de culpabilidad de la siguiente manera: “En materia sancionatoria queda proscrita toda forma de responsabilidad objetiva. Las conductas sancionables únicamente darán lugar a la imposición de una sanción si son realizadas de manera dolosa o culposa”.

Ahora bien, teniendo en cuenta que, en materia administrativa, la aplicación del principio de culpabilidad admite cierta flexibilidad si se considera que se trata de la prevención de infracciones de peligro abstracto<sup>62</sup>, es necesario tener en cuenta en la definición de este principio lo manifestado por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado en cuanto a la presunción de culpa en la conducta del sujeto obligado cuando se constata el incumplimiento del deber tributario.

Frente a esta posición de las altas cortes, y de acuerdo con lo discutido hasta el momento en relación con el debido proceso, no sería acertado incluir en la definición del principio de culpabilidad que cualquier incumplimiento del deber tributario presume la existencia de una conducta culposa. En este caso, consideramos más ajustado al artículo 29 de la Constitución Política que se establezca que el incumplimiento es un indicio de la culpabilidad del infractor. Así, partiendo de este indicio de culpabilidad, la administración tendrá que darle la oportunidad al obligado de justificar su conducta y la exoneración de la responsabilidad.

62 Por *infracciones de peligro abstracto* entendemos aquellas conductas que pueden generar daños a un bien jurídico abstracto; en este caso, la hacienda pública o el erario.

En materia administrativa sancionatoria tenemos, entonces, que la culpa en sus diferentes modalidades (negligencia, imprudencia e impericia) será el criterio general que definirá las situaciones de responsabilidad subjetiva en materia tributaria, y el dolo deberá considerarse cuando la ley expresamente lo exija.

Dentro de los casos donde consideramos importante que el dolo se exija como criterio para definir la responsabilidad del sujeto obligado es en aquellos donde se genera un daño real y efectivo a la administración tributaria y al erario, y se parte de una conducta del sujeto obligado encaminada a generar el daño específico. En este punto, hacemos referencia, por ejemplo, a los casos donde la DIAN, en virtud de la aplicación del artículo 869 del E. T., comprueba que la conducta del obligado es abusiva por tener como propósito la implementación de uno o varios negocios artificiosos, sin razón o propósito económico y comercial aparente, con el fin de obtener un provecho tributario<sup>63</sup> en perjuicio del erario.

Otras situaciones en las que debería considerarse la conducta dolosa del sujeto obligado son: (1) la no inclusión de ingresos o impuestos generados en las operaciones que generen gravamen<sup>64</sup>; (2) la inclusión de costos, gastos, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes<sup>65</sup>; (3) el

63 E. T., art. 869, párrafo 3:

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

64 E. T., art. 647.

65 *Ibid.*

uso fraudulento de cédulas<sup>66</sup>; (4) el llevar contabilidad de forma irregular<sup>67</sup>; (5) la de servir como instrumento de evasión<sup>68</sup>; (6) la declaración de compras y gastos efectuados con proveedores ficticios<sup>69</sup>; (7) la insolvencia para no pagar las deudas tributarias<sup>70</sup>, entre otros casos.

De esta forma, y apoyándonos en lo manifestado por la doctrina extranjera, pueden acogerse los siguientes criterios para la adecuación del principio de culpabilidad en las diferentes conductas sancionables:

1. El dolo y la culpa grave solo son exigibles cuando así se establece en la norma.
2. La culpa, la negligencia e imprudencia son la regla general.
3. La simple inobservancia opera en los casos en los que la norma previene conductas de previsión de peligro abstracto e inequívocamente cuando ha impuesto una autorización administrativa previa para el ejercicio de la actividad peligrosa<sup>71</sup>.

En este sentido, la consagración del principio de culpabilidad podría sugerirse de la siguiente forma:

En materia sancionatoria, queda proscrita toda forma de responsabilidad objetiva. Las conductas sancionables únicamente darán lugar a la imposición de una sanción si son realizadas de manera dolosa o culposa.

66 E. T., art. 650.

67 E. T., arts. 659 y 659-1.

68 E. T., art. 669.

69 E. T., art. 671.

70 *Ibid.*

71 Nieto García, *Derecho administrativo sancionador*.

La culpa, imprudencia o negligencia será exigible como criterio general en cualquier conducta sancionable. Se presume como indicio grave de culpabilidad cuando la administración constate el incumplimiento de la obligación tributaria, salvo que el obligado demuestre que la conducta no le era imputable o la ocurrencia de alguna causal de exoneración de la responsabilidad. El dolo y la culpa grave serán exigibles cuando así lo establezca la norma que tipifica la conducta sancionable.

Para efectos de entender los conceptos incluidos en el denominado principio de culpabilidad, puede acogerse perfectamente la definición que propuso el ICDT respecto de los conceptos de dolo y culpa. La conducta es dolosa cuando “el sujeto obligado conoce los hechos constitutivos de la infracción, y estando en la capacidad de autorregularse, quiere su realización”<sup>72</sup>.

Por su parte, el artículo 46 de la Ley estatutaria tributaria señalaba que

La conducta será culposa cuando el resultado típico es producto de la infracción al deber objetivo de cuidado y el sujeto obligado debió haberlo previsto por ser previsible, o habiéndolo previsto, confió en poder evitarlo. El incumplimiento de la obligación tributaria es previsible e implica la observación del deber de cuidado por parte de los sujetos obligados.

En este punto vale la pena mencionar que, si bien desde la óptica penal se ha cuestionado la aplicación del principio de culpabilidad respecto de las personas jurídicas, por el denominado principio *societas delinquere*

72 “Proyecto de ley estatutaria tributaria”, propuesta por el ICDT, art 47.

*non potest*, en la materia que nos ocupa, dado que las personas jurídicas y demás entes con personería jurídica son sujetos de deberes y obligaciones, y por ende sujetos potenciales de las sanciones tributarias, el principio de culpabilidad debe predicarse de las personas naturales que incurrieron en la conducta infractora, aunque el sujeto responsable de la sanción sea la persona jurídica. En este caso, la culpabilidad es colectiva.

Por esta razón, es válida la propuesta que hace el *Modelo de código tributario del CIAT*<sup>73</sup> respecto de la aplicación de responsabilidad subjetiva en el caso de personas jurídicas:

2. En el caso de las personas jurídicas y colectividades o unidades económicas, la responsabilidad subjetiva se tendrá por configurada en tanto se compruebe que, dentro de su organización interna, se ha faltado al deber de cuidado que hubiera impedido la infracción, sin necesidad de determinar las responsabilidades concretas de sus administradores, directores, albaceas, curadores, fiduciarios, y demás personas físicas involucradas, y sin perjuicio de estas.

Tomando este criterio, aseguramos que el análisis de culpabilidad se garantice incluso cuando el sujeto infractor es una persona jurídica, considerando que su actuación es reflejo de una voluntad colectiva.

Ahora bien, teniendo en cuenta que la conducta culposa será la regla general en temas tributarios, en concordancia con la jurisprudencia de la altas cortes, y que a partir de la definición acogida en este documento de análisis el concepto de culpa está directamente

<sup>73</sup> BID, *Modelo de código tributario*, art. 161.

vinculado con el *deber objetivo de cuidado* del sujeto obligado, conviene traer a colación lo desarrollado por el tratadista español Hugo López López en cuanto a la definición y ponderación de este criterio para establecer el grado de culpabilidad del sujeto obligado en temas sancionatorios tributarios.

De acuerdo con este autor, dentro del concepto del deber objetivo de cuidado es necesario considerar ciertos elementos internos y externos de ponderación de la conducta. Los elementos internos de ponderación de la conducta son: (1) la condición y la posición social del sujeto obligado; (2) la preparación e información previa a la realización de la conducta, es decir, la capacidad de acceder a información relevante para la determinación de las obligaciones a su cargo; y (3) la conducta tributaria del sujeto, en este caso, será necesario considerar los antecedentes del sujeto sancionado respecto a la comisión de otras conductas y su comportamiento luego de haberse constatado el incumplimiento; por su parte, los elementos externos de ponderación son: (1) la falta de claridad de las normas aplicables y (2) la novedad de la normativa aplicable<sup>74</sup>.

En este caso, estos criterios que propone el autor español son criterios que, si bien no tendrían la virtualidad de exonerar al sujeto obligado de su responsabilidad frente a la conducta sancionable, sí permitirían a la administración tributaria graduar la sanción aplicable.

Así, por ejemplo, refiriéndonos al primer elemento interno de ponderación, la administración tributaria no podrá sancionar con el mismo rasero a una persona natural sin ningún tipo de formación académica que a un comerciante con preparación académica y trayectoria

74 Hugo López López, *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias* (España: Arazandi y Thompson Reuters, 2009).

profesional. Así mismo, tampoco será sancionado de la misma forma una compañía con un flujo importante de operaciones que una compañía recién incorporada.

Ahora, dentro de los factores externos a los que hace referencia al tratadista español, vale la pena resaltar la importancia que revisten dichos elementos para la determinación del grado de culpabilidad del sujeto en un país como Colombia, en el que existe una proliferación de normas jurídicas en temas tributarios, muchas de ellas redactadas de forma compleja, y donde los cambios legislativos son el pan de cada día. Adicionalmente, las diversas posiciones entre la administración tributaria y los jueces dificultan la actuación del sujeto obligado.

En este sentido, dentro de los criterios objetivos con que debe evaluarse el deber objetivo de cuidado del sujeto obligado deben considerarse, entre otros: el nivel social y cultural del obligado, el grado de dificultad de la norma interpretada, los lineamientos reglamentarios de la administración tributaria, el conflicto permanente entre la posición de la administración y las autoridades judiciales, la actuación negligente del asesor tributario<sup>75</sup>.

En este orden de ideas, dentro del principio de culpabilidad es importante hacer referencia, aunque sea de forma genérica, a estos elementos de ponderación de la conducta. Dado que, si bien en virtud de la jurisprudencia comentada, del simple incumplimiento del deber tributario es posible presumir la culpa del sujeto obligado infractor, lo que se busca con estos criterios de ponderación es que el deber de cuidado que se exija requiera de una diligencia mediana, que sería la que emplearía cualquier sujeto tributario en el cumplimiento adecuado de sus obligaciones

75 Pinzón Pinzón, *La responsabilidad y el principio de culpabilidad*, 368.

fiscales<sup>76</sup>, considerando la dificultad que reviste la aplicación del derecho tributario. En este sentido, la diligencia mediana que debería exigirse es la que les aplicaría a los profesionales en el derecho tributario.

Vale la pena resaltar por supuesto que los criterios objetivos del deber objetivo de cuidado deben tener en cuenta que existen infracciones tipificadas en el E. T. que pueden ser corregidas de oficio por la administración tributaria y que no generan daño o afectación real al fiscal. Estos errores son, por ejemplo, los errores en la identificación del contribuyente, o la dependencia a la cual se encuentra inscrito el contribuyente, o errores de tipo en el diligenciamiento de las declaraciones, etc.

A partir de estos comentarios sobre la necesidad de incorporar el principio de culpabilidad en el E. T. y de considerar, entonces, que la culpa se incorpora como una presunción que puede ser desvirtuada por el sujeto obligado<sup>77</sup> a través de la existencia de una situación concreta que exima su responsabilidad, a continuación analizamos aquellas que deberían incluirse en el E. T.

## CAUSALES DE EXONERACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD

La primera causal de exoneración de la conducta que ha sido identificada por la jurisprudencia constitucional es la concurrencia del *fuerza mayor o caso fortuito*. En materia sancionatoria tributaria, la fuerza mayor debe entenderse en un sentido amplio, como una circunstancia objetiva,

<sup>76</sup> *Ibid.*, 377.

<sup>77</sup> C. Cont., Sent. c-690, 1996. M. P. Alejandro Martínez Caballero; C. Const., Sent. c-506, 2002. M. P. Margo Gerardo Monroy Cabra; y C. Const., Sent. c-231, 2003. M. P. Eduardo Montealegre Lynett.

independiente de la personalidad del imputado, que ha de determinar la imposibilidad de actuar de otra forma no solo por él, sino para cualquier otro sujeto que se hubiera encontrado en las mismas circunstancias<sup>78</sup>.

Según lo plantea Isabel Sánchez Ayuso, el concepto de caso fortuito<sup>79</sup> y la fuerza mayor<sup>80</sup> deben definirse bajo dos ópticas: (1) negativa o subjetiva, y (2) positiva y objetiva. La primera se presenta cuando el cumplimiento de las obligaciones no se produce por haberlo impedido algo que no es culpa del deudor, mientras que la segunda descansa sobre la existencia de un suceso inevitable como causa del incumplimiento<sup>81</sup>. Un caso emblemático que permite adecuar esta causal de exoneración fue el que estudió la Corte Constitucional en la sentencia C-690 de 1996, en la que analizó la circunstancia de un contribuyente que se encontraba secuestrado e incumplió su deber formal de declarar.

Dentro de esta causal de exoneración, puede incorporarse por supuesto aquella prevista en el artículo 579-2 del E. T., la cual permite exonerar al contribuyente de la

78 Zornoza Pérez y Muñoz Martínez, "Infracciones y sanciones tributarias", 849.

79 El caso fortuito supone que el suceso es previsible pero no se puede evitar, no obstante haberse aplicado el debido cuidado exigido. Véase Pinzón Pinzón, *La responsabilidad y el principio de culpabilidad*, 462.

80 La fuerza mayor es un concepto referido al acontecimiento producido fuera del ámbito del obligado, que no hubiera podido preverse o, en caso de haberse previsto, habría resultado inevitable. Por tanto, las características principales de la fuerza mayor son la irresistibilidad y la imprevisibilidad. Véase Pinzón Pinzón, *La responsabilidad y el principio de culpabilidad*, 462.

81 Isabel Sánchez Ayuso, *Circunstancias eximentes y modificativa de responsabilidad por infracciones tributarias* (Madrid: Marcial Pons, 1996), 224.

sanción de extemporaneidad, “cuando por inconvenientes técnicos no haya disponibilidad de los servicios informáticos electrónicos o se presenten situaciones de fuerza mayor que le impidan al contribuyente cumplir dentro del vencimiento del plazo fijado para declarar con la presentación de la declaración en forma virtual”. En este caso, tal circunstancia particular debería extenderse a todas aquellas obligaciones que deban cumplirse a través de los servicios informáticos de la DIAN.

La segunda causal de exoneración de la conducta del contribuyente que ha sido desarrollada por la Corte Constitucional es aquella prevista en el artículo 647 del E. T., la cual está volcada a exonerar de responsabilidad al contribuyente cuando la inexactitud en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos<sup>82</sup>.

Con esta definición, tenemos que será causal para excluir la responsabilidad del sujeto obligado cuando concurren las siguientes condiciones: (1) existe un error de prohibición, en cuanto a que el sujeto tiene la convicción de haber actuado de acuerdo con la normativa tributaria, y (2) existe un error invencible, en cuanto a que el inculpa-do tenía plena convicción de haber interpretado en forma correcta las normas. En este caso, de acuerdo con lo manifestado por el Consejo de Estado, para que opere la causal de exoneración, es necesario el contribuyente sustente su actuación en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que la interpretación en cuanto al

82 Antes de la expedición de la Ley 1819 del 2016, el artículo 647 del E. T. establecía como causal de exoneración de la responsabilidad, la inexactitud que se derivaba de errores de apreciación o de diferencias de criterios entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable.

derecho aplicable le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente; esta situación no opera respecto de argumentos que, a pesar de su apariencia jurídica, carecen de fundamento objetivo y razonable<sup>83</sup>.

En relación con esta causal de exoneración, se agrega la prevista en el artículo 685 del E. T., en virtud de la cual se exonera de la obligación de liquidar sanción por corrección, cuando el contribuyente corrige su declaración por diferencias de criterio en la interpretación del derecho aplicable, que no configuran inexactitud.

La tercera causal de exoneración de responsabilidad es aquella referida a la conducta del contribuyente que está sustentada en criterios expresados por la administración tributaria<sup>84</sup>.

En este orden de ideas, las causales de exoneración de responsabilidad que podrían plantearse para que se incluyan de forma expresa en el E. T. serían:

- (1) Cuando se realicen por quienes carecen de capacidad de obrar en el orden tributario.
- (2) Cuando concorra fuerza mayor o caso fortuito.
- (3) Cuando el sujeto obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma.
- (4) Cuando la actuación del sujeto obligado se haya ajustado a criterios oficiales manifestados por la administración tributaria, bien sea que se trate de pronunciamientos generales publicados o de criterios expresados en la atención de consultas particulares.

83 C. E., Exp. 20391, mar. 09/2017. M. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

84 L. 223/1995, art. 264.

- (5) Cuando la infracción sancionable sea imputable a una deficiencia técnica de los programas informáticos de la administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones sustanciales<sup>85</sup>.

En relación con la tercera causal de exoneración de la responsabilidad, de acuerdo con lo ya decantado por la jurisprudencia del Consejo de Estado, es indispensable que el sujeto obligado realice una razonada labor de interpretación, calificación y aplicación de la ley tributaria, es decir, una interpretación del derecho propiamente dicha, y no a la interpretación de los hechos discutidos<sup>86</sup>.

En este caso, a través de estas causales expresas de exoneración de la responsabilidad, se buscaría no solo garantizar la aplicación del principio de culpabilidad, sino también la de facilitar la labor de la administración tributaria de manera que puedan terminarse los procesos sancionatoria por la verificación de cualquiera de estas causales, buscando, por supuesto, evitar desgastes injustificados de la administración y del aparato judicial.

En este punto, hay que anotar que, en la redacción de la causal de exoneración de la responsabilidad basada en la interpretación del derecho sancionable, no hemos incluido la condición de que el contribuyente haya presentado su declaración de forma completa y correcta, dado que precisamente debe dejarse plena libertad al sujeto obligado para demostrar que ha actuado con base en una interpretación razonable de la ley.

85 Estas causales de exoneración de la conducta sancionable también están previstas en el art. 162 del *Modelo de código tributario del CIAT* y en el art. 179 de la *Ley general tributaria*.

86 C. E., Exp. 21883. M. P. Stella Jeannette Carvajal.

## ***El principio de lesividad***

El principio de lesividad está asociado directamente con la antijuridicidad material de la conducta infractora. La antijuridicidad se ha definido como el elemento configurador de los ilícitos en general, que significa que la acción típica debe ser contraria al derecho o al ordenamiento jurídico, por suponer un ataque injustificado al bien jurídico protegido<sup>87</sup>.

En materia tributaria, la lesividad o antijuridicidad material ha estado asociada tradicionalmente con el incumplimiento del deber constitucional de contribuir con las cargas del Estado. Por esta razón, el hoy derogado artículo 197 de la Ley 1607 del 2012 definía el principio de lesividad señalando que “la falta será antijurídica cuando afecte el recaudo nacional”. Así, se establecía de forma clara que, en materia tributaria sancionatoria, el bien objeto de tutela se daba en función a un elemento económico: las finanzas públicas.

A pesar de lo anterior, según puede constatarse de la doctrina jurídica extranjera, la definición del bien jurídico tutelado en materia tributaria ha tenido diversas concepciones:

- (1) *La del orden social y económico*, teniendo en cuenta que el sistema tributario permite la consecución de finalidades básicas y esenciales del Estado, necesarias para la autorrealización de sus habitantes<sup>88</sup>. Sin embargo, esta definición trae complicaciones evidentes dada la dificultad mediata de probar que una conducta ha afectado el orden social y económico en sentido amplio<sup>89</sup>.

87 Torrealba Navas, *Derecho tributario iberoamericano*, 811.

88 *Ibid.*

89 Ignacio Ayala Gómez, *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal* (Madrid: Civitas, 1988).

- (2) *La del patrimonio del Estado o el erario*, que se concreta en la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los tributos exigibles<sup>90</sup>. En este caso, el bien jurídico tutelado estaría sustentado, entonces, en el artículo 95 de la Constitución Política de Colombia.

En esta línea estarían los autores Juan José Zornoza Pérez y Gabriel Muñoz Martínez, quienes afirman que el bien jurídico objeto de tutela estaría definido por el interés general que existe en la realización del deber de contribuir y en el derecho que tiene la administración, como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, de obtener el pago correspondiente de la obligación tributaria para atender sus funciones propias.

A pesar de que esta concepción del bien jurídico ha sido prevalente en la identificación de la conducta sancionable, lo cierto es que existen otro tipo de conductas que, si bien no afectan el recaudo nacional o el patrimonio del Estado de forma directa, limitan o imposibilitan las funciones de la autoridad tributaria.

En efecto, como lo ha reconocido el Consejo de Estado a propósito de la sanción prevista en el artículo 651 del E. T., el principio de lesividad también debe contemplar aquellas situaciones en que se deriva una afectación *potencial* al erario. Por ejemplo, la sección cuarta del Consejo de Estado ha sostenido, frente a la sanción por no informar, que el daño o perjuicio

90 Torrealba Navas, *Derecho tributario iberoamericano*, 811.

al fisco se configura en la medida en que las conductas que dan lugar a la infracción afectan la función de la DIAN, encaminada a efectuar los cruces de información necesarios para el control de los tributos, lo que permite aseverar que el tipo sancionatorio no es de resultado, sino de mera conducta, en la medida en que la omisión en que incurre el responsable de la información exógena infringe y desconoce la razón de ser de la norma, que apunta, precisamente, a un eficaz y eficiente ejercicio de la potestad de fiscalización tributaria. Así, la omisión en la entrega de información repercute en las facultades de fiscalización para la correcta determinación de los tributos y sanciones y, por esto, es potencialmente generadora de daño al fisco, en especial por su labor recaudatoria, con los consecuentes efectos negativos sobre el erario<sup>91</sup>.

De esta forma, tiene sentido que la antijuridicidad material no esté directamente asociada con la afectación al patrimonio del Estado, sino que también debe contemplar situaciones en las que se afecten, de forma directa y gravosa, las actividades a cargo de la administración tributaria encaminadas a dicho fin, como es, por ejemplo, la actividad fiscalizadora.

Por esta razón, desde nuestro punto de vista, la siguiente concepción del bien jurídico tutelado, en conjunto con la que se acaba describir, es la teoría que permitiría delimitar de manera adecuada este principio.

91 C. E., Exp. 20905. M. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

- (3) *La de la actividad administrativa tributaria del Estado*, bajo la cual el bien jurídico tutelado es la actividad del Estado tendiente a la fiscalización y recaudo de los ingresos tributarios<sup>92</sup>. Esta teoría ha sido criticada porque permitiría sustentar la ineficiencia o negligencia de los funcionarios del Estado en la conducta del contribuyente, además de que implicaría la existencia de una fiscalización o investigación en curso para que se atente contra el bien tutelado.

Como se mencionó anteriormente, sería apropiado y acorde con el diseño de nuestro sistema tributario que el bien jurídico tutelado esté asociado de forma directa con la afectación del patrimonio del Estado y con la función de fiscalización de la administración tributaria. Esta concepción permitiría no solo sancionar aquellas conductas que implican el incumplimiento real y efectivo del deber de contribuir con las cargas del Estado, así como la de sancionar conductas que afectan y limitan las funciones de fiscalización y recaudo de la DIAN frente a terceros.

En este sentido, con la definición de *lesividad* se buscaría limitar la arbitrariedad del poder punitivo y del operador jurídico, porque exigiría que la imposición de penas o sanciones en materia tributaria se fundamenten en la existencia de un bien jurídico afectado<sup>93</sup>.

92 Julio Virgolini y Mariano Silvestroni, “Delito e infracción tributaria: una reinterpretación de las sanciones vigentes en el sistema tributario a la luz de los principios constitucionales de razonabilidad y extrema ratio”, en *Derecho penal tributario. Cuestiones críticas* (Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores, 2005).

93 Frank William Parra, “Principio de lesividad en el ámbito sancionatorio tributario colombiano”, *Principia Iuris*, n.º 20 (2013).

Como lo afirma Mateo Vargas Pinzón, la finalidad del *ius puniendi* del Estado no es únicamente disuadir al contribuyente de incurrir en determinadas conductas, sino permitir que los perjuicios o daños irrogados sean indemnizados, de manera que se retorne al *status quo ante*. Así, no basta con la mera coincidencia entre la conducta del contribuyente y el supuesto de hecho de la norma sancionatoria, sino que también es menester indagar si la conducta estuvo llamada a producir un daño y, de haberlo hecho, cuál fue su magnitud, toda vez que ese ha de ser el punto de partida de la imposición de la sanción correspondiente<sup>94</sup>.

Así las cosas, teniendo en cuenta que la afectación del bien jurídico tutelado en materia tributaria está relacionada, en términos concretos, con la generación de ingresos tributarios a favor del Estado para cumplir con sus finalidades propias, así como por la posibilidad de limitar o imposibilitar las labores de fiscalización de la DIAN para lograr el recaudo efectivo de terceros de los tributos a su cargo, el principio de lesividad puede definirse así:

Las acciones u omisiones sancionables previstas en este Estatuto serán antijurídicas, siempre que afecten, total o parcialmente, el recaudo nacional o imposibiliten las funciones de la administración tributaria, en relación la fiscalización y el recaudo de los tributos a favor de la Nación. Para estos efectos, es indispensable que la administración tributaria demuestre el daño real o potencial que la conducta sancionable puede provocar en las finanzas públicas del Estado y en las funciones administrativas que le corresponden.

94 Vargas Pinzón, “La palmaria inconstitucionalidad”, 99.

En este orden de ideas, a partir de este principio de lesividad se pretende integrar los tipos sancionables consagrados en materia tributaria, con el fin de que la administración sancione a los contribuyentes respecto de aquellas conductas que realmente implican la afectación real o potencial de la hacienda pública o del erario como consecuencia de la acción u omisión del sujeto obligado.

### ***El principio de proporcionalidad y los criterios de graduación***

En relación con el principio de proporcionalidad, la doctrina ha identificado dos elementos esenciales: (1) la gravedad objetiva del hecho sancionable (el hecho más grave debe tener una sanción mayor), y (2) el de las condiciones subjetivas relevantes (criterios de graduación)<sup>95</sup>.

El primer criterio tiene que ver con la ponderación que debe existir entre la conducta antijurídica y la respuesta del Estado en materia sancionatoria. En este sentido, debe existir proporcionalidad entre el hecho llevado a cabo por el sujeto responsable y la magnitud de la afectación del bien jurídico tutelado, con el fin de definir la sanción aplicable.

Respecto del primer elemento, es indispensable que el ordenamiento jurídico reconozca la gravedad de las conductas sancionables en función al bien jurídico tutelado que hemos identificado en la sección anterior. En este sentido, es importante que el operador jurídico, en aras de establecer una sanción proporcional, identifique las condiciones en las que se afecta el patrimonio del Estado o se imposibilitan las funciones de fiscalización y recaudo de la administración tributaria.

95 Torrealba Navas, *Derecho tributario iberoamericano*, 895.

Así, sería indispensable que la administración diferencie, por ejemplo, aquellas conductas en las que el obligado cumple con su obligación formal, pero tuvo un retraso en el pago de la obligación material (pago del tributo), de aquellas en las que el obligado simplemente no cumple con ninguna de estas obligaciones. En efecto, teniendo en cuenta que nuestro sistema tributario se caracteriza por la obligación de los contribuyentes de autoliquidar sus propias obligaciones, es mucho más favorable para la administración tributaria conocer que existe un sujeto pasivo de la obligación por manifestación directa que hace el mismo sujeto, y no por el desarrollo de actividades de fiscalización que le implican a la administración incurrir en gastos administrativos importantes.

En este sentido, debe tenerse claro que la aplicación del principio de proporcionalidad por parte de la administración tiene dos momentos importantes: (1) cuando la autoridad que decide acerca de la adecuación típica de la conducta verifica si la norma le da un compás para calificar la acción u omisión en mención y le entrega lineamientos precisos para definir la sanción a imponer y (2) el momento en el que impone la sanción, cuando la administración debe considerar la gravedad de la conducta en aras de respetar el principio de proporcionalidad<sup>96</sup>.

Lo anterior quiere decir que, si bien en virtud del principio de legalidad la administración tributaria debe acatar lo dispuesto en la ley para el ejercicio de la facultad sancionatoria, lo anterior no implica que, en aras de garantizar un justicia adecuada y proporcional, la administración no pueda considerar elementos como la gravedad de la

96 María Lourdes Ramírez Torrado, "Reflexiones acerca del principio de proporcionalidad en el ámbito del derecho administrativo sancionador colombiano", *Revista de Estudios Socio-Jurídicos* (2010): 155-172.

conducta para establecer la sanción aplicable. En este caso, lo que se busca es que la administración aplique lo previsto en la ley, pero dentro de ciertos parámetros constitucionales.

Por esta razón, resulta claro que la consagración legal de las conductas contrarias a derecho como el ejercicio de la facultad sancionadora por parte de la administración tributaria exige que el principio de proporcionalidad deba considerarse para establecer el monto de la sanción aplicable. Este principio también requiere, por supuesto, que la administración motive sus decisiones, analizando los elementos de juicio considerados, y las razones y criterios por los cuales decide imponer la sanción y el monto definitivo<sup>97</sup>.

Con respecto a este primer elemento del principio de proporcionalidad, una medida importante sería clasificar las conductas sancionables entre faltas leves, graves y muy graves, de manera que sea fácil para los operadores jurídicos realizar el juicio de proporcionalidad para la adecuación justa del monto de la sanción por imponer. Así, a partir de la configuración del bien jurídico tutelado, las faltas más graves en el E. T. podrían estar relacionadas directamente con aquellas conductas sancionables que afectan directamente el recaudo nacional y, por tanto, el patrimonio del Estado, en tanto que las faltas menos graves serían aquellas que no tienen la potestad real de afectar ni el patrimonio del Estado ni imposibilitar las funciones administrativas de la autoridad tributaria.

En este caso, dentro del alcance de este trabajo no nos detendremos en una propuesta para la clasificación de las sanciones, pero partiendo de lo mencionado en el párrafo anterior, podría estructurarse la clasificación partiendo de la forma en la que puede afectarse el bien tutelado.

97 *Ibid.*

Ahora bien, en relación con el aspecto subjetivo del principio de proporcionalidad, es necesario referirse a la adecuación o graduación de la sanción en función a la gravedad del ilícito<sup>98</sup>. Es importante señalar que la graduación de las sanciones parte de un hecho fundamental: las medidas que se adopten y que tengan por objeto restringir derechos y libertades de los sujetos sancionados se adecuen a la finalidad que la medida persigue.

En otras palabras, se trata de utilizar la graduación de las sanciones para realizar una ponderación y, a su vez, lograr un equilibrio entre la infracción y la sanción, pues esta última ni debe agravar la situación del sujeto obligado de manera excesiva ni debe consentir que para aquel sea más beneficioso el pago de la sanción que le sea impuesta que la observancia de la norma de que se trate. De esta forma, en virtud del principio de proporcionalidad lo que se exige es que, a la vista de las posibles cuantías de la sanción por imponer y teniendo en cuenta las circunstancias que conforman el supuesto de hecho, la administración tributaria elija la cuantía más equitativa<sup>99</sup>.

Por esta razón, dentro de las propuestas que se contemplan en el libro sobre infracciones tributarias de Juan José Zornoza, es interesante aquella que aboga por estructurar las sanciones según un sistema de bandas que incluya porcentajes o montos fijos mínimos y máximos, junto con la definición

98 Ernesto Eseverri Martínez, Juan López Martínez, José Pérez Lara y Antonio Damas Serrano, *Manual práctico de derecho tributario. Parte general* (Valencia: Tirant Lo Blanch, 2014), citado por Adrián Torrealba Navas, *Derecho Tributario Iberoamericano* (Bogotá, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017), 895.

99 Sergio Domingo Baamonde Boquete, "El principio de proporcionalidad en la potestad sancionadora" (tesis en derecho, Universidad de Santiago de Compostela, 2014), <https://minerva.usc.es/xmlui/handle/10347/10982>.

de criterios de graduación para orientar la aplicación de la sanción dentro de los extremos de las bandas<sup>100</sup>. Esta metodología podría adoptarse en el E. T. colombiano para obligar al legislador a incluir en todos los tipos sancionables la preposición *hasta*, y fijar unos rangos mínimos y máximos para establecer la sanción. Un ejemplo claro de esta metodología era al antiguo artículo 651 del E. T.

Ahora bien, tal como lo reconoce Adrián Torrealba, la estructuración de las sanciones por el sistema de bandas no es indispensable para la consagración del principio de proporcionalidad, pues el sistema de graduación también es aplicable incluso en el evento en el que se especifiquen porcentajes o montos fijos, siempre que se cuente con elementos concretos y claros para la graduación de la sanción.

En este sentido, y en línea con lo manifestado a propósito del principio de culpabilidad, dentro de los criterios que deben considerarse para graduar la sanción están aquellos elementos internos y externos de los que habla Hugo López López. Así, dentro de los criterios para ponderar la conducta y, por supuesto, para graduar la sanción deberían considerarse, entre otros, los siguientes factores: (1) la condición y la posición social del sujeto obligado; (2) la preparación e información previa a la realización de la conducta, es decir, la capacidad de acceder a información relevante para la determinación de las obligaciones a su cargo; (3) los antecedentes del sujeto sancionado respecto a la comisión de otras conductas y su comportamiento luego de haberse constatado el incumplimiento; (4) la falta de claridad de las normas aplicables; (5) la novedad de la normativa aplicable<sup>101</sup>; (6) los lineamientos

100 Juan José Zornoza Pérez, *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)* (Madrid: Editorial Civitas, 1992).

101 López López, *El principio de culpabilidad*.

reglamentarios de la administración tributaria para la aplicación de las normas específicas; y (7) el conflicto permanente entre la posición de la administración y las autoridades judiciales, así como la participación de asesores tributarios en la conducta sancionable.

Otro elemento que debería considerarse es aquel que permitiría graduar la sanción e, incluso, exonerar de esta al sujeto obligado respecto de obligaciones formales, cuando la autoridad tributaria ha recibido en su totalidad el valor de la obligación tributaria. En este caso, no tendría sentido sancionar al sujeto obligado cuando, a pesar de no declarar de forma oportuna, canceló su obligación a cargo sin afectar el recaudo nacional.

De esta forma, al considerar estos elementos para graduar las sanciones aplicables, se lograría, entonces, aplicar plenamente el principio de proporcionalidad. Un ejemplo que puede traerse como referencia a este trabajo es el artículo 107 del Código tributario chileno, que establece ciertos parámetros para la graduación de la sanción, que sería interesante incluir en nuestra legislación local:

Artículo 107: Las sanciones que el Servicio imponga se aplicarán dentro de los márgenes que correspondan, tomando en consideración:

- 1.º. La calidad de reincidente en infracción de la misma especie.
- 2.º. La calidad de reincidente en otras infracciones semejantes.
- 3.º. El grado de cultura del infractor.
- 4.º. El conocimiento que hubiere o pudiese haber tenido de la obligación legal infringida.
- 5.º. El perjuicio fiscal que pudiese derivarse de la infracción.
- 6.º. La cooperación que el infractor prestare para esclarecer su situación.

7.º. El grado de negligencia o el dolo que hubiere mediado en el acto u omisión.

8.º. Otros antecedentes análogos a los anteriores o que parezca justo tomar en consideración atendida la naturaleza de la infracción y sus circunstancias.

Como puede apreciarse, dentro de estos criterios para atenuar la conducta del sujeto obligado y para graduar la sanción, se incluyen elementos de orden interno, como aquella que sugiere considerar el grado de cultura del infractor, o de orden externo, como sería el perjuicio fiscal que deriva de la infracción.

Por otro lado, en la Ley general tributaria de España, se incluye, en el artículo 187 como criterios para graduar la sanción: (1) la comisión repetida de infracciones tributarias; (2) el perjuicio económico para la hacienda pública, entendido como la diferencia entre la base de la sanción y la cuantía total que hubiere debido ingresarse en la autoliquidación por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida; (3) el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación; y (4) el acuerdo o conformidad del interesado frente a la conducta sancionable.

Por su parte, el *Modelo de código tributario del CIAT* establece, en el artículo 167, que son criterios para graduar la sanción: (1) el de la reincidencia y reiteración, (2) la importancia del perjuicio fiscal y (3) el incumplimiento sustancial de la obligación de facturación o documentación. En el caso de Perú, la graduación de las sanciones está directamente asociada con la subsanación de la conducta que hace el contribuyente<sup>102</sup>.

102 Sunat, R. 180 (2012): Tipos de gradualidad en las infracciones a los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178 del Código Tributario.

A partir de estos criterios, en el caso que nos ocupa, puede sugerirse la siguiente redacción del principio de proporcionalidad:

La sanción debe corresponder con la gravedad de la conducta sancionable. Por lo tanto, la administración deberá aplicar la sanción de forma gradual teniendo en cuenta la mayor o menor gravedad de la conducta y los criterios de ponderación de la conducta que se definen en este estatuto.

En este sentido, dentro de los criterios para graduar la conducta, y considerando los casos de derecho comparado, se proponen incluir como causales para atenuar la conducta o graduar la sanción los siguientes:

- (1) La condición y la posición social del sujeto obligado.
- (2) La información disponible previa a la realización de la conducta.
- (3) La reincidencia en la conducta sancionable de la misma especie.
- (4) La reincidencia en conductas sancionables semejantes.
- (5) La falta de claridad o la novedad de las normas que dieron origen a la conducta sancionables.
- (6) La cooperación del sujeto responsable para subsanar la conducta sancionable.
- (7) El perjuicio económico que se derive para la administración tributaria de la conducta sancionable. En este caso, debe considerarse si el contribuyente, a pesar de incurrir en algún incumplimiento frente a obligaciones formales, ha pagado el valor total de su obligación a la administración.

(8) La participación de asesores tributarios en la conducta sancionable.

Con respecto al último criterio, vale la pena señalar que, en virtud de lo que implica, se pretende reconocer la situación en la que muchos contribuyentes sustentan su actuación a partir del concejo profesional que obtienen de una persona que se ha formado y tiene una experiencia concreta en los temas tributarios.

En este caso, se reconoce la diligencia que tuvo el sujeto obligado en acudir a un profesional para obtener una orientación técnica en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En este caso, se aclara que este supuesto no es una causal para exonerar la responsabilidad del sujeto obligado, sino para atenuar su conducta.

## SOLUCIÓN

La estrategia de solución escogida es la incorporación de dos artículos adicionales al E. T. y una reforma integral a su artículo 640 para: (1) incluir los principios orientadores de la facultad sancionatoria en materia tributaria, (2) consagrar causales expresas de exoneración o eximentes de la responsabilidad y (3) incluir causales para atenuar la conducta y graduar las sanciones.

En este sentido, se busca que el E. T. incluya los principios de culpabilidad, lesividad, proporcionalidad y gradualidad, que son indispensables para el ejercicio de una facultad sancionatoria respetuosa de los principios constitucionales. De estos, el de mayor importancia es el de culpabilidad, que implicaría un cambio de paradigma importante respecto de la aplicación de sanciones tributarias.

En línea con lo anterior y, para no generar un desuso de la redacción de principios generales, se proponen agregar: (1) unas causales taxativas para exonerar al sujeto

obligado de responsabilidad frente a las conductas sancionables, y (2) criterios claros y expresos para atenuar la conducta del sujeto obligado que permitan graduar la sanción aplicable.

Así, a partir de estos artículos, se pretenden lograr unos lineamientos claros para que la administración tributaria pueda ejercer su facultad sancionatoria dentro de los límites constitucionales que exigen el respeto y garantía por el debido proceso. Así mismo, se facilita la labor de los jueces de lo contencioso administrativo al momento de ejercer la tutela por el ordenamiento jurídico y el control de las actuaciones de la administración tributaria.

En el caso concreto, de haber tenido estos elementos jurídicos incorporados en el E. T., Inversiones la Rosita habría encontrado todos los elementos de juicio suficiente para:

- (1) argumentar que efectuó una interpretación razonable del procedimiento por la liquidación de intereses y que, por tanto, era contemplable la exoneración de su responsabilidad en este caso; o
- (2) demostrar que, a pesar de haber seguido el procedimiento para la liquidación de intereses de forma equivocada, el resultado no generó una afectación al recaudo nacional, porque su obligación se pagó de forma oportuna y liquidaba intereses moratorios.

## **PROPUESTA DE IMPACTO O MEJORA**

A partir de las consideraciones anteriores, se propone y se presenta al honorable Congreso de la República el siguiente proyecto de ley.

## PROYECTO DE LEY

### **Exposición de motivos al proyecto de ley “por medio de la cual se modifica la parte general del régimen tributario sancionatorio en Colombia”**

#### ***Objetivo***

El proyecto de ley que se presenta al honorable Congreso de la República tiene como objetivo principal incorporar al Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989, principios orientadores del régimen sancionatorio tributario en aras de lograr la garantía efectiva al debido proceso en los procesos sancionatorios que se adelanten en materia tributaria, atendiendo el mandato expreso del artículo 29 de la Constitución Política de Colombia.

Con las modificaciones propuestas se espera dotar al régimen sancionatorio tributario de herramientas eficaces para la imposición de sanciones justas, equitativas y proporcionalidades, que eviten un número de controversias en sede judicial que desgastan el sistema e implican una justicia lenta, tardía e ineficaz.

#### ***Contexto de la modificación***

Este proyecto de ley se presenta en una coyuntura muy importante para los sujetos obligados al cumplimiento de obligaciones formales y sustanciales en materia tributaria. Dado el interés que tiene el país por pertenecer a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en los últimos años se ha incrementado el número de obligaciones a cargo de los contribuyentes y responsables del pago de tributos en Colombia, quienes se han visto ante la imperiosa necesidad de tecnificar sus procesos a efectos de garantizar el cumplimiento oportuno y adecuado de sus obligaciones.

Así, teniendo en cuenta que las cargas para los sujetos obligados han aumentado de forma significativa, también han incrementado las situaciones de riesgo en las que se dan incumplimientos razonables a sus obligaciones, sin que ello implique actuaciones dolosas.

En este sentido, con el fin de evitar un sistema autoritario, es necesario incorporar al ordenamiento tributario garantías expresas que permitan proteger el derecho a un debido proceso de los contribuyentes en materia sancionatoria.

### ***Análisis y contenido del proyecto***

El proyecto de ley se estructura a partir de lo analizado por la Corte Constitucional, por el Consejo de Estado y por la doctrina extranjera, en relación con las garantías del debido proceso que deben asegurarse en el marco de cualquier procedimiento administrativo sancionatorio.

En este sentido, el proyecto tiene una premisa fundamental: la consagración expresa del principio de culpabilidad en el régimen tributario sancionatorio, con miras a positivizar la proscripción de cualquier tipo de responsabilidad objetiva en el régimen sancionatorio.

A partir de este principio fundamental se estructuran, entonces, las causales de exoneración de la responsabilidad en materia sancionatoria y se estructuran, de manera concomitante, los principios de proporcionalidad y de gradualidad, muy relacionados con la situación particular del sujeto obligado respecto a cualquier conducta sancionable. Así, se definen los criterios para atenuar la conducta del sujeto obligado, lo que permite graduar la sanción en función a la gravedad de la conducta sancionada.

Finalmente, se define nuevamente el principio de lesividad, que, como elemento fundamental para configurar la tipicidad de las conductas contrarias al ordenamiento jurídico, se erige como una garantía fundamental del

debido proceso al exigir, en el ejercicio de la facultad sancionadora del Estado, que la administración tributaria y los jueces hagan un juicio jurídico y fáctico para sancionar aquellas conductas que afectan o tienen la capacidad real de afectar el bien jurídico tutelado en esta materia.

## LEY

### “Por medio de la cual se modifica la parte general del régimen sancionatorio en Colombia”

El Congreso de la República de Colombia decreta:

**Artículo 1.º:** Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

**Artículo 640:** *Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio.* Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto, se deberán atender los siguientes principios:

**1. Culpabilidad:** En materia sancionatoria, queda proscrita toda forma de responsabilidad objetiva. Las conductas sancionables únicamente darán lugar a la imposición de una sanción si son realizadas de manera dolosa o culposa.

La culpa, imprudencia o negligencia será exigible como criterio general en cualquier conducta sancionable. Se presume como indicio grave de culpabilidad cuando la administración constate el incumplimiento de la obligación tributaria, salvo que el obligado demuestre que la conducta no le era imputable o la ocurrencia de alguna causal de exoneración de la responsabilidad. El dolo y la culpa grave serán exigibles cuando así lo establezca la norma que tipifica la conducta sancionable.

**2. Favorabilidad:** En el régimen sancionatorio tributario, la ley permisiva o favorable será aplicable de forma preferente frente a la más restrictiva o desfavorable, aun cuando sea posterior.

**3. Lesividad:** Las acciones u omisiones sancionables previstas en este Estatuto serán antijurídicas siempre que afecten, total o parcialmente, el recaudo nacional o imposibiliten las funciones de la administración tributaria, en relación con la fiscalización y el recaudo de los tributos a favor de la Nación. Para estos efectos, es indispensable que la administración tributaria demuestre el daño real o potencial que la conducta sancionable puede provocar en las finanzas públicas del Estado y en las funciones administrativas que le corresponden.

**4. Proporcionalidad:** La sanción debe corresponder con la gravedad de la conducta sancionable. Por lo tanto, la administración deberá aplicarla de forma gradual, teniendo en cuenta la mayor o menor gravedad de la conducta y los criterios de ponderación de la conducta que se definen en este Estatuto.

**5. Aplicación residual:** En materia sancionatoria, serán aplicables en todo caso los principios generales consagrados en materia administrativa y en materia penal, en tanto no resulten contrarios a los principios que aquí se consagran. En particular, serán aplicables los principios de legalidad, imparcialidad, economía, eficacia, no concurrencia y tipicidad.

**Parágrafo 1.º:** En el caso de las personas jurídicas y demás entes asimilables, la responsabilidad subjetiva se tendrá por configurada en tanto se compruebe que, dentro de su organización interna, se ha faltado al deber objetivo de cuidado que hubiera impedido la infracción. En este caso, no será necesario determinar la responsabilidad individual de la persona natural involucrada, en la toma de decisiones de la persona jurídica.

**Parágrafo 2.º:** Habrá reincidencia siempre que el sancionado, por acto administrativo en firme, cometa una nueva infracción del mismo tipo dentro de los dos (2) años siguientes al día en el que cobre firmeza el acto por medio del cual se impuso la sanción, con excepción de la señalada en el artículo 652 de este Estatuto y aquellas que deban ser liquidadas por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante. El monto de la sanción se aumentará en un ciento por ciento (100 %) si la persona o entidad es reincidente.

**Parágrafo 3.º:** Respecto de aquellas conductas en las que se pruebe el dolo del infractor, no aplicará la proporcionalidad ni la gradualidad contempladas en el presente artículo.

**Artículo 2.º:** Adiciónese el artículo 640-1 al Estatuto Tributario, que quedará así:

**Artículo 640-1:** *Causales de exoneración de la responsabilidad.*

Las acciones u omisiones que se tipifican en este Estatuto como sancionables no darán lugar a la imposición de sanciones en los siguientes eventos:

1. Cuando se realicen por quienes carecen de capacidad de obrar en el orden tributario.
2. Cuando concurra fuerza mayor o caso fortuito.
3. Cuando el sujeto obligado ha actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma.
4. Cuando la actuación del sujeto obligado se haya ajustado a criterios oficiales manifestados por la administración tributaria, bien sea que se trate de pronunciamientos generales publicados o de criterios expresados en la atenuación de consultas particulares.

5. Cuando la infracción sancionable sea imputable a una deficiencia técnica de los programas informáticos de la administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones sustanciales.

**Parágrafo 1.º:** En relación con la causal prevista en el numeral 3, debe entenderse por *interpretación razonable* aquella que parte de la interpretación juiciosa y razonada del derecho aplicable. No podrá considerarse como interpretación razonable aquella que se realice respecto de los hechos que sean objeto de discusión.

**Artículo 3.º:** Adiciónese el artículo 640-2 al Estatuto Tributario, que quedará así:

**Artículo 640-2:** *Causales de atenuación de la conducta y graduación de la sanción.* Las sanciones que sean aplicables en virtud de lo dispuesto en este Estatuto se graduarán teniendo en cuenta las siguientes circunstancias:

1. La condición y la posición social del sujeto obligado.
2. La información disponible previa a la realización de la conducta.
3. La reincidencia en la conducta sancionable de la misma especie.
4. La reincidencia en conductas sancionables semejantes.
5. La falta de claridad o la novedad de las normas que dieron origen a la conducta sancionable.
6. La cooperación del sujeto responsable para subsanar la conducta sancionable.
7. El perjuicio económico que se derive para la administración tributaria de la conducta sancionable. En este caso, debe considerarse si el contribuyente, a pesar de incurrir en algún incumplimiento frente a obligaciones formales, ha pagado el valor total de su obligación a la administración.

8. La participación de asesores tributarios en la conducta sancionable.

Los criterios anteriores son acumulables.

**Artículo 4.º:** La presente ley rige a partir de su promulgación y deroga todas las disposiciones que sean contrarias. Publíquese y cúmplase.

## BIBLIOGRAFÍA

Ayala Gómez, Ignacio. *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*. Madrid: Civitas, 1988.

Baamonde Boquete, Sergio Domingo. “El principio de proporcionalidad en la potestad sancionadora”. Tesis en derecho, Universidad de Santiago de Compostela, 2014, <https://minerva.usc.es/xmlui/handle/10347/10982>.

Banco Interamericano de Desarrollo (BID). *Modelo de código tributario del CIAT: un enfoque basado en la experiencia iberoamericana*. Ciudad de Panamá, Panamá: CIAT, GIZ, BID, 2015.

Becerra Jaramillo, Juan Guillermo. “Gradualidad de la sanción por no enviar información”, en *Estudios Críticos de Jurisprudencia Tributaria y Aduanera. Tomo VII*, editado por Gustavo Alberto Pardo Ardila, 371-384. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2018.

De la Vega Rengifo, Beatriz y Percy Bardales Castro. “Hacia una responsabilidad subjetiva en materia tributaria a propósito de la actualización razonable del deudor tributario como eximente de responsabilidad”, en *IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario*. Perú: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2006, [http://www.ipdt.org/uploads/docs/03\\_IXJorIPDT\\_PBC-BDLVR.pdf](http://www.ipdt.org/uploads/docs/03_IXJorIPDT_PBC-BDLVR.pdf).

Eseverri Martínez, Ernesto, Juan López Martínez, Juan Pérez Lara y Antonio Damas Serrano. *Manual práctico de derecho tributario. Parte general*. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2014.

- Higuita Naranjo, Jairo Alberto. "Procedimiento tributario", en *Estudios críticos de jurisprudencia tributaria y aduanera. Tomo VI*, editado por Gustavo Alberto Pardo Ardila, 155-168. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017.
- Hoyos Jiménez, Catalina. "Sanciones tributarias en Colombia", en *Temas de derecho tributario contemporáneos*, 326-359. Bogotá: Ed. Universidad del Rosario, 2006.
- Ley general tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordancias*, coordinado por Dmitry Teodoro Berberoff. España: Lefebvre, 2019.
- López López, Hugo. *La configuración de las infracciones y sanciones en el derecho tributario*. Bogotá: Editorial Universidad Externado, 2014.
- López López, Hugo. *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*. España: Arazandi y Thompson Reuters, 2009.
- Morillas Cueva, Lorenzo y Luis Felipe Ruiz Antón. *Manual de derecho penal: parte general*. Madrid: Editorial Edersa, 1992.
- Nieto García, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador*. España: Editorial Tecnos, 2012.
- Noreña Ospina, Luis Felipe. "Imposición de sanciones tributarias: La inercia jurisprudencial después de la expedición de la Ley 1607 de 2012". *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, n.º 75 (2016): 143-178, [http://www.icdt.co/publicaciones/revistas/Revista75/Articulo5/PUB\\_ICDT\\_ART\\_NORE%E2%80%A2AO.LuisFelipe\\_Imposiciondesancionestributarias.Despuesdelaexp.Ley1607-12\\_RevistaICDT75\\_Bogota\\_16.pdf](http://www.icdt.co/publicaciones/revistas/Revista75/Articulo5/PUB_ICDT_ART_NORE%E2%80%A2AO.LuisFelipe_Imposiciondesancionestributarias.Despuesdelaexp.Ley1607-12_RevistaICDT75_Bogota_16.pdf).
- Parra, Frank William. "Principio de Lesividad en el ámbito sancionatorio tributario colombiano". *Principia Iuris*, n.º 20 (2013): 43-63.
- Pinzón Pinzón, John Alirio. *La responsabilidad y el principio de culpabilidad en las infracciones tributarias*. Bogotá: Leyer, 2016.
- Piñeros Perdomo, Mauricio. "Sanciones relativas al suministro de información", en *Estudios críticos de jurisprudencia tributaria y aduanera. Tomo VI*, editado por Gustavo Alberto Pardo Ardila, 145-154. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017.

- “Proyecto de ley estatutaria tributaria”, propuesta por el ICDT.
- Ramírez Torrado, María Lourdes. “Reflexiones acerca del principio de proporcionalidad en el ámbito del derecho administrativo sancionador colombiano”. *Revista de Estudios Socio-Jurídicos* (2010): 155-172.
- Restrepo Vélez, Humberto Aníbal. “Entuerto sancionatorio en materia tributaria”. *Revista Legis*, n.º 177 (2013).
- Sánchez Ayuso, Isabel. *Circunstancias eximentes y modificativa de responsabilidad por infracciones tributarias*. Madrid: Marcial Pons, 1996.
- Sunat, R. 180 (2012): Tipos de gradualidad en las infracciones a los numerales 1, 4 y 5 del artículo 178 del Código Tributario.
- Torrealba Navas, Adrián. *Derecho tributario iberoamericano*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017.
- Vargas Pinzón, Mateo. “La palmaria inconstitucionalidad del principio de lesividad de la Ley 1819 del 2016”. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, n.º 76 (2017): 87-110, [https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2076/PUB\\_ICDT\\_ART\\_VARGAS%20PINZON%20Mateo\\_La%20palmaria%20insconstitucionalidad%20del%20principio%20de%20lesividad%20de%20la%20ley%201819%20de%202016\\_Revista%20ICDT%2076\\_Bogota\\_17.pdf](https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2076/PUB_ICDT_ART_VARGAS%20PINZON%20Mateo_La%20palmaria%20insconstitucionalidad%20del%20principio%20de%20lesividad%20de%20la%20ley%201819%20de%202016_Revista%20ICDT%2076_Bogota_17.pdf).
- Virgolini, Julio y Mariano Silvestroni. “Delito e infracción tributaria: una reinterpretación de las sanciones vigentes en el sistema tributario a la luz de los principios constitucionales de razonabilidad y extrema ratio”, en *Derecho penal tributario. Cuestiones críticas*. Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores, 2005.
- Zornoza Pérez, Juan José. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Madrid: Editorial Civitas, 1992.
- Zornoza Pérez, Juan José y Gabriel Muñoz Martínez. “Infracciones y sanciones tributarias”, en *Curso de derecho tributario, procedimientos y régimen sancionatorio*, editado por Julio Roberto y Piza Rodríguez, 803-863. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2010.

## ***Jurisprudencia y otras fuentes***

- C. Const., Sent. c-195, 1993. M. P. Alejandro Martínez Caballero.
- C. Const., Sent. c-214, 1994. M. P. Antonio Barrera Carbonell.
- C. Const., Sent. c-445, 1995. M. P. Alejandro Martínez Caballero.
- C. Const., Sent. c-597, 1996. M. P. Alejandro Martínez Caballero.
- C. Const., Sent. c-690, 1996. M. P. Alejandro Martínez Caballero.
- C. Const., Sent. c-160, 1998. M. P. Carmen Isaza de Gómez.
- C. Const., Sent. c-506, 2002. M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra.
- C. Const., Sent. c-231, 2003. M. P. Eduardo Montealegre Lynett.
- C. Const., Sent. T-145, 1993. M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz.
- C. E., Exp. 0290, mar. 6/1987. M. P. Hernán Guillermo Aldana Duque.
- C. E., Exp. 1916, nov. 30/1998. M. P. Jaime Abella Zarate.
- C. E., Exp. 12094, abr. 18/2002. M. P. Juan Ángel Palacio Hincapié.
- C. E., Exp. 13495, mar. 25/2004. M. P. María Inés Ortiz Barbosa.
- C. E., Exp. 8570, mar. 13/1998. M. P. German Ayala Mantilla.
- C. E., Exp. 8917, ago. 21/1998. M. P. Germán Ayala Mantilla.
- C. E., Exp. 14684, sep. 30/2017. M. P. Héctor J. Romero Díaz.
- C. E., Exp. 22060, feb. 8/2018. M. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.
- C. E., Exp. 20970, mar. 9/2017. M. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
- C. E., Exp. 20391, mar. 09/2017. M. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
- C. E., Exp. 20905, abr. 14/2017. M. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
- C. E., Exp. 21883, may. 11/2017. M. P. Stella Jeannette Carvajal.
- C. E., Exp. 19389, jun. 8/2017. M. P. Stella Jeannette Carvajal.
- C. E., Exp. 21602, jul. 26/2017. M. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
- C. E., Exp. 20910, sep. 25/2017. M. P. Stella Jeannette Carvajal.
- C. E., Exp. 20909, sep. 25/2017. M. P. Stella Jeannette Carvajal.
- C. E., Exp. 20800, sep. 25/2017. M. P. Stella Jeannette Carvajal.
- C. E., Exp. 21251, oct. 25/2017. M. P. Julio Roberto Piza.
- C. E., Exp. 20849, oct. 25/2017. M. P. Julio Roberto Piza.

- C. E., Exp. 22978, nov. 15/2017. M. P. Stella Jeannette Carvajal.
- C. E., Exp. 20661, abr. 7/2016. M. P. Carmen Teresa Ortiz.
- C. E., Exp. 20905, abr. 14/2016. M. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
- C. E., Exp. 20670, abr 25/2016. M. P. Martha Teresa Briceño Valencia.
- C. E., Exp. 19851, ago. 30/2016. M. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
- C. N., art. 83, 95, 363.
- CSJ, Sent, 51 abr. 14/1983.
- L. 223/1995, arts. 263 y 264.
- L. 788/2002, art. 59.
- L. 1607/2012, art. 197.
- E. T., art. 647, 650, 659, 659-1, 669, 671, 676-2, 869.



# **CLÁUSULA ANTIABUSO: CRÍTICA A LA DISCRECIONALIDAD EN SU APLICACIÓN\***

Santiago Álvarez Posada

\* Para citar este capítulo: <http://dx.doi.org/10.15425/2017.235>

A partir del 2012, mediante la Ley 1607, el Congreso de la República introdujo reformas al ordenamiento fiscal colombiano a propósito de las acciones y los mecanismos encaminados a evitar o controlar la evasión y el fraude por parte de los contribuyentes, derivados de prácticas fiscales abusivas. Por primera vez, una norma en materia fiscal consideró el concepto de abuso en materia tributaria y luego, a través de la Ley 1739 del 2014, el legislador contempló “mecanismos de lucha contra la evasión”. Sin embargo, en la práctica, la aplicación efectiva de las referidas normas no resultó ser la esperada. Por tanto, mediante el artículo 300 de la Ley 1819 del 2016 (que modifica el artículo 869 del E.T.), el legislador reformó la norma relativa al abuso en materia tributaria; pretendía que este se convirtiera en una herramienta para ejercer un mejor control de operaciones que, bajo apariencia de legalidad, ocultan el interés de los contribuyentes de no declarar y no pagar impuestos, o de recibir beneficios tributarios ilegítimos.

La Ley 1819 del 2016 positivizó en materia tributaria dos principios fundamentales del derecho económico: el principio de abuso del derecho y el principio de sustancia sobre la forma. En este contexto, se propone como objeto de análisis la siguiente operación realizada por el *special purpose vehicle* (SPV)<sup>1</sup> Compañía Kiluminati S. A. S., cuyos accionistas son extranjeros: esta compañía, inmediatamente después de constituida, adquirió un crédito con un

- 1 Un *special purpose vehicle* es una compañía o sociedad vehículo cuya finalidad es adquirir activos que luego serán transferidos a otra sociedad. Este tipo de compañías suele llevar a cabo operaciones LBO, que son operaciones de adquisición en las que existe un componente muy elevado de apalancamiento financiero, esto es, en las que los fondos para financiar el precio de adquisición se obtienen fundamentalmente a través de deudas bancaria que pueden generar un interés y un beneficio tributario.

banco local (n.º 1). Tales recursos los utilizó para comprar las acciones de la compañía *target* Emporio S. A. S. Una vez adquiridas las acciones, Emporio S. A. S. solicitó un préstamo a un segundo banco local (n.º 2) con el fin de, a través de una disminución de capital y la distribución de dividendos, asignar dinero a Kiluminati S. A. S. para que cancelara el préstamo adquirido en un primer momento.

Con el análisis propuesto se busca determinar si la operación descrita se tipifica como “abuso en materia tributaria”, por cumplir los criterios definidos por la norma para ello, o si, por el contrario, la operación es el resultado de la aplicación legítima de las normas y reglas que en materia tributaria son permitidas, a pesar de generar un beneficio tributario. Adicionalmente, se deben analizar las facultades que tiene la DIAN frente a la aplicación de la cláusula antiabuso y estudiar la sustancia sobre la forma en operaciones de *debt push down* usando SPV, como es el caso de la Compañía Kiluminati S.A.S.

Así, resulta pertinente plantear un debate respecto de la eficiencia de las reglas que se han establecido en materia de abuso tributario, tanto en lo que tiene que ver con la interpretación del alcance del concepto, como en lo relacionado con las facultades de recharacterización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Este capítulo pretende dar cuenta de la dificultad práctica para aplicar la mencionada norma (Ley 1819 del 2016, artículo 869 E. T.) en el país, ya que, si bien la misma consagra algunos elementos útiles y válidos para tipificar abuso en materia tributaria, también presenta una redacción demasiado amplia y ambigua que puede derivar en el ejercicio discrecional y arbitrario por parte de la administración fiscal de las facultades que le fueron otorgadas.

De los criterios anteriores surgen las siguientes inquietudes: desde el punto de vista tributario y teniendo

en cuenta los criterios establecidos en el artículo 869 del E. T., ¿resulta abusivo que una compañía (*target*) adquiere una deuda, aproveche la deducibilidad de los intereses de la misma, aun cuando dicho crédito tiene por objeto la transferencia de recursos a su propietaria (una compañía SPV) a través de la reducción de capital social y de la distribución de dividendos no gravados, para que esta última pague un crédito que otrora adquirió para adquirir las acciones de la misma *target*? ¿Cuál es el margen de interpretación de la norma que tienen los funcionarios de la autoridad tributaria al momento de analizar una operación de esta naturaleza, especialmente de cara a la tipificación de un posible abuso tributario, que tenga como consecuencia la recharacterización del acto? ¿Un acto o un negocio jurídico que genere un elevado beneficio tributario puede considerarse un acto que carece de propósito comercial y económico y, por tanto, configurativo de un acto jurídico artificioso? Dado que cualquier tipo de operación que genere un beneficio tributario podría, en principio, ser considerada abusiva por parte de la autoridad tributaria, ¿el concepto de acto o negocio jurídico que da lugar a un elevado beneficio fiscal es coherente con los principios de seguridad jurídica, proporcionalidad y legalidad que protegen a los contribuyentes?

## PALABRAS CLAVE

Cláusula antiabuso, evasión, elusión, abuso del derecho, *debt push down*, sustancia sobre la forma, simulación, fraude a la ley, actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, recaracterizar, reconfigurar, elevado beneficio fiscal, provecho tributario.

## GLOSARIO

**Abuso en materia tributaria:** Una operación o serie de operaciones constituirá un abuso en materia tributaria cuando involucre la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y comercial aparente, con el fin de obtener un provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional<sup>2</sup>.

**Acto o negocio artificiosos:** Se entenderá que un acto o negocio jurídico es artificioso y, por tanto, carece de propósito económico y comercial, cuando se evidencie, entre otras circunstancias, que: (1) el acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y comerciales, no es razonable; (2) el acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario; (3) la celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes<sup>3</sup>.

2 E. T., art. 869.

3 E. T., art. 869, par. 2.º.

**Economía de opción:** Se fundamenta en el principio de libertad y, en tal virtud, le está permitido al individuo seleccionar, de varias alternativas que le da el ordenamiento jurídico, aquella que le permita optimizar su utilidad, entre otras cosas, reduciendo la carga impositiva.

**Provecho tributario:** Se entiende por *provecho tributario* la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios que, de otra manera, se generarían en cabeza de uno o más obligados tributarios o beneficiarios efectivos, tales como la eliminación, la reducción o el diferimiento del tributo, el incremento del saldo a favor o de las pérdidas fiscales y la extensión de beneficios o exenciones tributarias<sup>4</sup>.

**Recaracterización de operaciones:** Se entiende por *recaracterizar* o *reconfigurar* la potestad con que cuenta la administración tributaria para determinar la verdadera naturaleza, forma o particularidades de una operación o serie de operaciones, distinta a la que el obligado tributario pretende presentar<sup>5</sup>.

4 E. T., art. 869, par. 3.º.

5 E. T., art. 869, par. 1.º.

## CLÁUSULA ANTIABUSO: CRÍTICA A LA DISCRECIONALIDAD EN SU APLICACIÓN

*Proceso de fiscalización o recaracterización por parte de la autoridad tributaria (enero del 2018)*

### **Acto administrativo preparatorio n.º 001: emplazamiento especial<sup>6</sup>**

Para Pedro Gómez Mesa, asociado y representante legal de Emporio S.A.S., sociedad constituida bajo las leyes colombianas (en adelante, “Compañía Target”), fue inesperado el emplazamiento especial n.º 001 dirigida en enero del 2018 por la DIAN, mediante el cual, a la luz del artículo 869 del Estatuto Tributario (E. T.), se le informaba a la Compañía Target la decisión de efectuar un proceso de fiscalización y recaracterización, a propósito de la declaración de renta del 2017, en relación a los siguientes conceptos:

- ▶ Desconocer la deducción de intereses de la Compañía Target generados por el préstamo n.º 2 con el Banco Bancolombia, que se tomó a la luz del artículo 118- 1 del E. T.

6 Los emplazamientos que profiere la autoridad tributaria constituyen mecanismos presuntivos generadores de efectos jurídicos a través de los cuales las autoridades tributarias, antes del inicio de un proceso de determinación oficial de tributo, o de la imposición de una sanción, insta al contribuyente a que corrija un presunto error incorporado en una determinada declaración tributaria a la cual estaba presuntamente obligado. Véase César Camilo Cermeño *et al.*, *Proceso tributario: teoría y práctica* (Bogotá D. C.: Legis, 2016), 148.

- ▶ Recaracterizar la asignación de recursos que realizó la Compañía Target a través de la disminución de capital y la distribución de dividendos a la compañía SPV Kiluminati S. A. S (en adelante, sociedad vehículo, *special purpose vehicle/entity* o SPV).
- ▶ Examinarse el pago que realizó el SPV del préstamo n.º 1 al Banco Davivienda.
- ▶ Evaluar toda la operación, con el fin de determinar si existe un cúmulo de actos jurídicos artificiosos cuya finalidad fue obtener un elevado beneficio tributario.

En este sentido, el emplazamiento especial n.º 001 indicó que la operación de endeudamiento, disminución del capital y distribución de dividendos de Emporio S. A. S. a favor de Kiluminati S. A. S debía ser recaracterizada ya que no cumplía con el principio general de sustancia sobre la forma.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, el funcionario de la autoridad tributaria expuso, conforme su criterio, las razones que fundan su tesis de que la operación configura un abuso en materia tributaria en aplicación del ya mencionado artículo 869 del E. T., a saber:

- ▶ La operación objeto de recaracterización involucró el uso de la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.
- ▶ El acto o negocio jurídico se ejecutó de una manera que, en términos económicos y comerciales, no es razonable.

- ▶ El acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario.
- ▶ La celebración del acto o negocio jurídico que estructuralmente parece correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad e intención de las partes.

Ahora bien, como expone el citado acto administrativo, el endeudamiento n.º 2 por parte de la Compañía Target, así como la disminución del capital y distribución de dividendos de Emporio S. A. S. a favor de Kiluminati S. A. S., tiene implícito un provecho tributario y un abuso en materia fiscal, dado que se da la alteración, desfiguración o modificación de los efectos tributarios propios por medio de actos jurídicos artificiosos. Es claro que sin la ejecución de tales actos se generaría, a cargo de los obligados tributarios (Emporio S. A. S. y Kiluminati S. A. S.), un impuesto o la no aplicación de un beneficio tributario concreto.

Finalmente, el acto administrativo citado expuso que, una vez notificado en los términos del artículo 565 del E. T., Emporio S. A. S. tendría un periodo de tres meses para presentar las pruebas que sustentan la operación, a riesgo de ser sujeto de un requerimiento especial para fiscalizar y recharacterizar la operación, de acuerdo con el acervo probatorio recaudado.

Teniendo en cuenta la información suministrada por el funcionario, y con el propósito de solucionar dicha problemática, el señor Pedro Gómez decidió solicitar la ayuda del señor Luis Abuso Gómez, quien asesoró a la Compañía Target en la configuración de la operación; este aportó todos los medios probatorios con el fin de culminar el procedimiento administrativo referido.

## ***Antecedentes que sustentan la apertura del proceso de fiscalización por parte de la DIAN (2017)***

### **Emporio S. A. S. (del 2000 al 2017)**

El señor Pedro Gómez recordó que Emporio S. A. S. fue constituida en el 2000 por el señor Fernando Pérez, único socio de la compañía. La sociedad tuvo como objeto, inicialmente, la fabricación (carpintería) y comercialización de muebles para el hogar. Emporio S. A. S. nació como una sociedad pequeña en el mercado, pero con el tiempo se consolidó y su marca se afianzó al punto de convertirse en la compañía n.º 4 en ventas en Colombia durante el 2010.

Para enero del 2016, la compañía permanecía en el mismo sector productivo, y había evolucionado en sus procesos industriales y su cadena de comercialización. El proceso productivo dio como resultado pequeños talleres para migrar hacia una industria tecnificada que permitía un proceso de producción ágil, eficiente y efectivo. Por otro lado, los ingresos de la compañía para dicho momento eran muy superiores en comparación con los ingresos obtenidos durante el primer año de operación.

Para enero del 2016, Emporio S. A. S. reflejaba una situación económica sólida en sus estados financieros, lo que la convirtió en un negocio atractivo, dentro del mercado local, para inversionistas extranjeros. Finalmente, hay que decir que, desde su creación, Emporio S. A. S. no había repartido dividendos, por lo que contaba con dividendos no gravados para distribuir. Así mismo, la sociedad tenía un capital social de \$1 500 000 millones de pesos.

► *Descripción gráfica:*

Gráfica 1. Emporio S. A. S. (del 2000 al 2017)

Colombia  **Sr. Fernando Pérez**  
**Emporio S.A.S.**

- (i) Dividendos no distribuidos desde su creación y otros no gravados por distribuir.
- (ii) Capital social muy alto: \$1 500 000 millones de pesos

*Fuente:* elaboración propia.

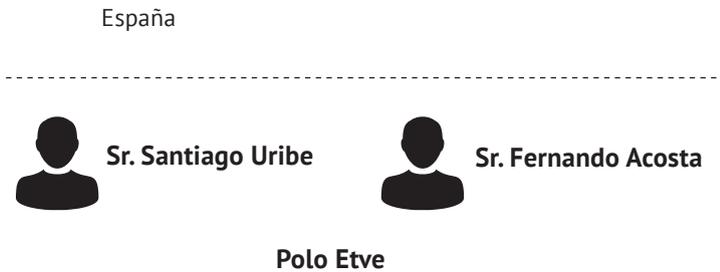
Para junio 15 del 2016, el señor Fernando Pérez fue invitado a España a la feria más grande del hogar de dicho país. En esta feria pudo relacionarse con los productores, empresarios y clientes del mercado español, y hacer contactos para una posible expansión internacional de sus productos. En esta interacción con el mercado internacional, el señor Fernando Pérez conoció la Compañía Polo Etve (en adelante, Compañía del exterior), sociedad constituida bajo las leyes españolas, así como a sus respectivos accionistas: los señores Santiago Uribe y Héctor Acosta, ambos españoles.

### **Polo Etve**

Polo Etve es la Compañía más grande de fabricación y distribución de muebles para el hogar en España y tiene operaciones en ocho países europeos. Esta sociedad tiene unos ingresos muy superiores a los de Emporio S.A. S. y su importancia comercial se refleja en sus 300 puntos de venta y 50 fábricas industrializadas.

► *Descripción gráfica:*

Gráfica 2. Composición accionaria de Polo Etve



*Fuente:* elaboración propia.

**Transacción o negocio jurídico propuesto por las partes**

En junio 15 del 2016, fecha en que se conocieron las partes, el señor Fernando Pérez (socio de Emporio S. A. S.) y los señores Santiago Uribe y Héctor Acosta (socios de Polo Etve) intercambiaron información financiera de las compañías y, luego de hacer un análisis económico y jurídico, concluyeron que Polo Etve estaba interesada en adquirir y controlar Emporio S. A. S.

Los socios de Polo Etve concordaron en que adquirir a Emporio S. A. S. era la mejor oportunidad de ingresar al mercado colombiano y, por ende, al latinoamericano, lo que concretaba el interés que tenían hacía años de expandir sus operaciones hacia el nuevo continente. Las motivaciones que impulsaron la operación fueron las siguientes:

- Ingresar al mercado colombiano, ya que es considerado la puerta de ingreso a su expansión al mercado latinoamericano, a través de la operación con una sociedad constituida y consolidada.

- ▶ Trazar una estrategia comercial y financiera para comprar acciones o ingresar al mercado colombiano de la manera más eficiente desde el punto de vista financiero y tributario.
- ▶ Buscar, a través de mecanismos legales, el mayor beneficio tributario posible en la operación. Esto es, adquirir la sociedad colombiana asumiendo el menor costo fiscal posible.

Para tales fines, Polo Etve tomó la decisión de asesorarse comercial y fiscalmente con una reconocida firma de abogados colombiana, a través del señor Luis Abuso Gómez.

### **Viabilidad del negocio jurídico y planeación tributaria**

*Nacimiento del SPV (sociedad constituida en Colombia)*

El asesor tributario en Colombia, el señor Luis Abuso Gómez, sugirió que Polo Etve creara un SPV llamado Kiluminati S. A. S. La fecha de creación del SPV fue el 10 de julio del 2016. Kiluminati S. A. S. tuvo como único accionista a Polo Etve.

- ▶ *Descripción gráfica*

Gráfica 3. Sociedad vehículo propuesta para la transacción

Colombia

**Kiluminati S. A. S.**  
SPV

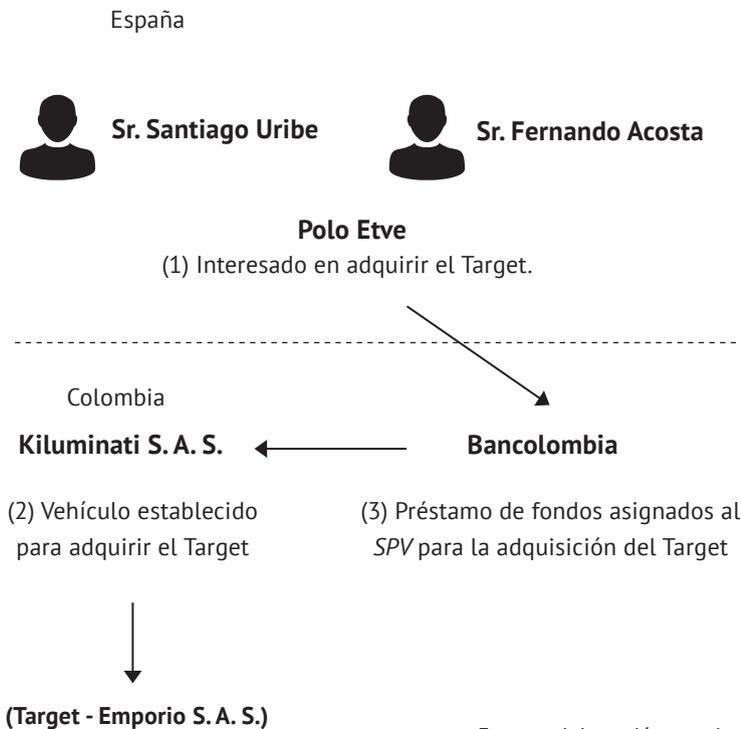
*Fuente:* elaboración propia.

*Solicitud de préstamo n.º 1 del SPV (Kiluminati S. A. S.) a Bancolombia.*

Ahora bien, Luis Abuso Gómez no solo sugirió la creación del SPV, sino que también consideró pertinente que la SPV adquiriera un préstamo (préstamo n.º 1) con un banco local, en este caso con Bancolombia, con el fin de que la SPV se fundeara y pagara el valor de compra de las acciones de la Compañía Target. Esta operación se realizó días después de la creación del SPV, es decir, julio 25 del 2016, aproximadamente.

► *Descripción gráfica:*

Gráfica 4. Constitución del SPV en Colombia



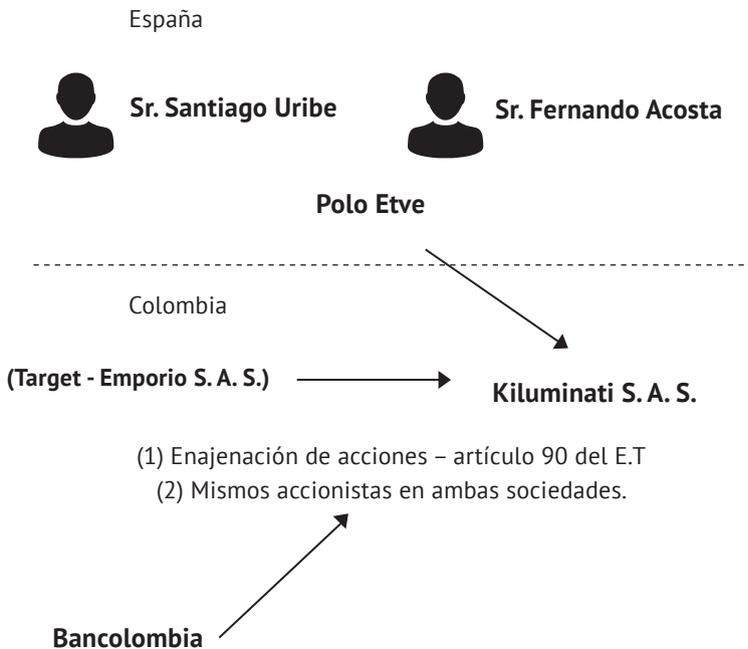
*Fuente:* elaboración propia.

*Compra de las acciones del SPV Kiluminati S. A. S. a Emporio S. A. S.*

Una vez creado el SPV y adquirido el préstamo n.º 1 de Bancolombia, Kiluminati S.A. S. le compraría las acciones de Emporio S. A. S., es decir, a Fernando Pérez. Esta operación, llamada *enajenación de acciones*, tendría dos efectos fiscales fundamentales, a saber: una presunción sobre el valor de la venta de las acciones de mínimo el valor intrínseco de estas más un 15 % y un impuesto a título de ganancia ocasional sobre el valor establecido por las partes, determinado por el tiempo de propiedad de estas (más de dos años), que estaría a cargo del señor Fernando Pérez.

► *Descripción gráfica:*

Gráfica 5. Enajenación de acciones en la operación propuesta



*Solicitud de préstamo n.º 2 de la Compañía Target (Emporio S. A. S.) a Davivienda para repartir utilidades retenidas a través de dividendos no gravados y para distribuir el capital social*

Una vez el SPV (Kiluminati S. A. S.) adquirió las acciones de la Compañía Target (Emporio S. A. S.), este último solicitó a Davivienda un préstamo (n.º 2), con el mismo valor en pesos colombianos que el préstamo que la SPV tenía a favor de Bancolombia, con el fin de:

- (1) Repartir todas las utilidades retenidas a título de distribución de dividendos no gravados. Debe tenerse en cuenta que, como esto es una distribución de dividendos de una sociedad nacional a otra sociedad nacional, bajo el artículo 48 del E. T. esto no tiene impuesto a cargo.
- (2) Solicitar disminución de capital social de la Compañía Target, analizando el capital social y la prima en colocación de acciones de dicha sociedad. Debe tenerse en cuenta que la norma establece que, siempre y cuando no se exceda el costo fiscal que tiene el SPV en el *target*, cualquier reducción de capital no genera enriquecimiento<sup>7</sup>.
- (3) Esta operación tiene por finalidad no afectar la caja disponible en la Compañía Target.

*Pago del préstamo n.º 1 por parte de SPV Kiluminati S. A. S. a Bancolombia con los recursos transferidos por Emporio S. A. S.*

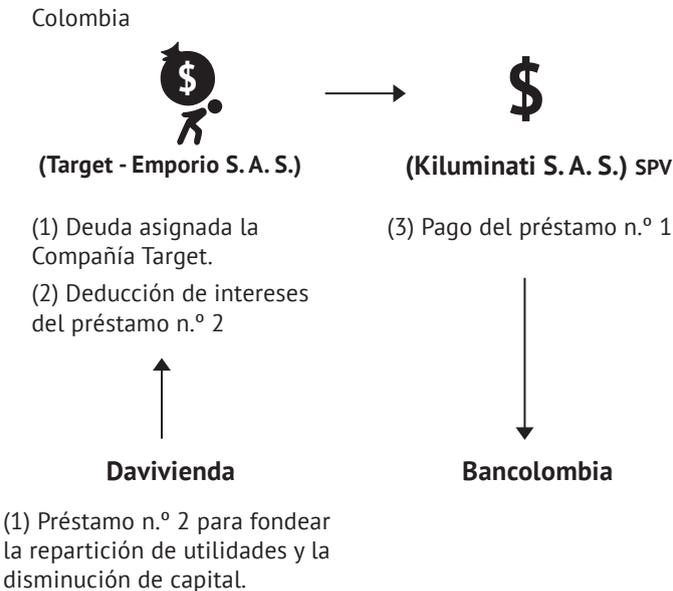
Una vez los recursos llegaron al SPV, este pagó el préstamo n.º 1 que tomó con Bancolombia para la adquisición de las acciones de la Compañía Target. Es importante señalar que el pago de dicho préstamo se realizó en su totalidad y con el mismo valor de los aportes asignados por la

7 E. T., art. 26.

Compañía Target al SPV por los conceptos de dividendos no gravados y disminución de capital social. Por lo expuesto, la deuda que asumió el SPV en un primer momento se saldó y fue readquirida por la Compañía Target en un segundo momento.

► *Descripción gráfica*

Gráfica 6. Pago del préstamo n.º 1



*Fuente:* elaboración propia.

*Consecuencias tributarias de la operación descrita*

La operación descrita tiene las siguientes consecuencias legales y tributarias:

- Deducibilidad de los intereses generados por el préstamo n.º 2 adquirido por la Compañía Target,

de acuerdo con lo establecido en el artículo 118-1 del E. T.

- ▶ Necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad en la deducción de intereses generados por el préstamo n.º 2, adquirido por la Compañía Target a la luz del artículo 107 del E. T.
- ▶ Disminución de capital de la Compañía Target, sin efecto tributario, más allá del procedimiento pertinente ante la Superintendencia de Sociedades.
- ▶ Distribución de dividendos no gravados, sin consecuencias tributarias, de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 48 del E. T.
- ▶ Salidas de dinero a través de la disminución de capital y de la distribución de utilidades no gravadas de la Compañía Target a el SPV sin retención en la fuente o pago de impuesto alguno al no generar enriquecimiento del SPV. Debe tenerse en cuenta que, para este caso, la Compañía Target tenía utilidades retenidas sin distribuir desde su creación y un capital social de \$40 000 millones de pesos.
- ▶ Traslado de la deuda del SPV a la Compañía Target.

### ***Proceso de fiscalización o recaracterización por parte de la DIAN en abril del 2018***

#### **Acto administrativo n.º 002 que da inicio al proceso de fiscalización: requerimiento especial y emplazamiento previo por no declarar**

El 2 abril del 2018, una vez contestado el requerimiento especial n.º 001, al señor Pedro Gómez, asociado y representante legal de Emporio S. A. S., se le notificó el Acto administrativo de fiscalización y recaracterización n.º 002,

el cual, de acuerdo con el proceso de determinación del impuesto sobre la renta y con las pruebas aportadas por el contribuyente, expuso:

- ▶ Notifíquese el presente emplazamiento previo por la configuración de un abuso en materia tributaria donde, por medio de diferentes actos jurídicos artificiosos, el SPV traslada la deuda a la Compañía Target, con el fin de que el mismo obtenga un elevado beneficio tributario.
- ▶ Desconózcase la deducibilidad de intereses generados por el préstamo n.º 2 de Emporio S. A. S., de acuerdo con el artículo 869 del E. T., toda vez que dicha operación se enmarca en la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario.
- ▶ Recaracterícese la operación al ser un *debt push down*, donde los intereses generados por el préstamo n.º 2 no deben ser tomados como deducibles para el contribuyente.
- ▶ Descórrase el velo corporativo del SPV con el fin de conocer a los accionistas y determinar la sustancia del negocio jurídico, para establecer las razones que llevaron a realizar la operación analizada.
- ▶ El presente acto se motiva en las pruebas aportadas por el contribuyente y conforme las reglas y criterios establecidos por el legislador en el artículo 869-1 del E. T., toda vez que resulta evidente la creación de un SPV con el único propósito de generar un endeudamiento inmediatamente posterior y con el cual adquirir las acciones de una Compañía Target, para luego disminuir su capital, distribuir utilidades no retenidas y, así, cancelar el préstamo en cabeza del SPV.

- ▶ De esa manera, la sociedad española Polo Etve ingresa al mercado colombiano, a través de la adquisición de la Compañía Target Emporio S. A. S.,
- ▶ De otro lado, la DIAN concluye que la existencia de un elevado provecho económico no puede considerarse un factor comercial y económico válido para justificar la referida operación.
- ▶ Finalmente, la verdadera naturaleza del negocio e intención de las partes era realizar un traslado de la deuda del SPV a la Compañía Target para que esta última tomara la deducibilidad de los intereses aplicando el artículo 107 y 118-1 del E. T., lo que genera un abuso en materia tributaria.
- ▶ Por lo expuesto, además del efecto propio en la declaración de renta de la Compañía Target, es decir, la orden de que la declaración de renta del 2017 sea corregida y pagada, impóngase a Emporio S. A. S. una sanción por no declarar, más los intereses moratorios a los que haya lugar.

### ***Agotamiento de la vía gubernativa: inicio del proceso jurisdiccional***

#### **Agotamiento de la vía gubernativa**

El 2 de abril del 2018, el señor Pedro Gómez Meza se comunicó con su abogado, el señor Luis Abuso Gómez, y decidieron presentar el mismo día un recurso de reconsideración en contra del Acto administrativo n.º 002. Para tal fin, radicaron un memorial donde se oponen jurídicamente al acto referido. En la sustentación del acto, se expone que: (1) no hay un abuso en materia tributaria; (2) los actos jurídicos sí tienen un contenido económico; y (3) la deducibilidad de los intereses es válida porque se soporta en los artículos 107 y 118- 1 del E. T.

En acto administrativo n.º 003 del 4 de abril del 2018 se negada la solicitud del Sr. Luis Abuso Gómez por parte de la Autoridad Tributaria y, citando nuevamente el Acto Administrativo n.º 002, deciden desconocer la deducción de los intereses generados, ordenan la corrección de la declaración de renta, las sanciones a los que haya a lugar, más los intereses moratorios.

**Acción: nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos n.º 001, n.º 002 y n.º 003 ante el juez competente (jurisdicción contencioso-administrativa)**

Una vez agotada la vía gubernativa, el abogado Luis Abuso Gómez inició el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos administrativos n.º 001, n.º 002 y n.º 003, expedidos por la DIAN. La solicitud que inició el proceso pretendía que un juez de la República declarara la nulidad de los actos demandados, por ser contrarios a la Constitución y a la ley, y por encontrarse indebidamente motivados.

Teniendo en cuenta las consideraciones desarrolladas, el juez administrativo debe fallar en derecho las pretensiones de las partes intervinientes en el proceso judicial. ¿Qué posición debe tomar el juez en el caso expuesto?

## PROBLEMÁTICA

Desde el punto de vista tributario y teniendo en cuenta los criterios establecidos en el artículo 869 del E. T., ¿resulta abusivo que una compañía (*target*) adquiera una deuda, aproveche la deducibilidad de los intereses de esta, aun cuando dicho crédito tiene por objeto la transferencia de recursos a su propietaria (una compañía SPV) a través de la reducción de capital social y de la distribución de

dividendos no gravados, para que esta última pague un crédito que otrora el SPV adquirió para la adquisición de las acciones del mismo *target*?

## ESTRATEGIAS DE SOLUCIÓN

### *Conceptos preliminares*

La cláusula antiabuso contiene los avances doctrinales y jurisprudenciales sobre la teoría del abuso de las formas jurídicas en materia tributaria. Para su comprensión y aplicación en casos específicos, es necesario abordar diferentes conceptos que son criterios para determinar la configuración del abuso, así como el contexto del caso en el cual se puede aplicar dicha cláusula. En este sentido, este apartado examina conceptos como la libertad y el principio de legalidad, la elusión y evasión tributaria, la economía de opción, el abuso del derecho, el fraude a la ley, la simulación, el provecho fiscal ilícito, cláusulas antiabuso y, finalmente, las fusiones y adquisiciones de empresas y la estrategia *debt push down* (estrategias de endeudamiento apalancado), que proporcionan el soporte teórico de cara al caso analizado en este documento.

### **La libertad y el principio de legalidad**

Como lo explica Héctor Gustavo Ramírez<sup>8</sup>, las revoluciones liberales del siglo XVIII ubicaron el principio-derecho a la libertad en la cúspide de los valores sociales; su reconocimiento estuvo adherido al del principio de igualdad, cuya concreción se encuentra en la declaración de

8 Héctor Gustavo Ramírez, *Cláusula general antiabuso. Del análisis teórico a la aplicación práctica* (Bogotá D. C.: Editorial Universidad del Rosario, 2016), 9.

la supremacía de la ley y la igualdad de los hombres ante esta. Así, los sistemas políticos limitan la libertad por medio de la ley, o a través del reconocimiento y exigencia de respeto por los derechos de los otros individuos, quienes, en calidad de iguales ante la ley, no pueden resultar perjudicados por el ejercicio de los derechos individuales ajenos. Estos dos postulados (la igualdad de todos los seres humanos y la libertad que por su condición les es implícita) necesariamente se reflejan en la estructura de los Estados democráticos emergentes de las revoluciones populares. De esta forma, el autor concluye:

[...] dada la indiscutible importancia de la democracia en la consolidación de un modelo estatal que redunde en la construcción por parte de los administrados de las leyes a las cuales están dispuestos a sujetarse, aparece la necesidad de regular su práctica mediante la expedición de normas que establezcan los parámetros dentro de las cuales las personas desarrollan su libertad y su igualdad, y simultáneamente se limitan sus derechos, en función de los derechos ajenos<sup>9</sup>.

En este contexto, el comportamiento de las personas, enmarcado en la libertad y sus diversas expresiones, se configura como fuente conceptual en la aparición y desarrollo de la cláusula antiabuso, debido a que la tipificación de abuso implica que la autoridad concluya que las personas han extralimitado la frontera permitida de sus libertades en la configuración de sus relaciones económicas, y a la vez han generado un perjuicio al interés estatal y social de recaudar tributos. Es decir que un individuo que ejerce de manera arbitraria su libertad se abstiene de

9 *Ibid.*

realizar un hecho gravado, o diseña sus relaciones económicas de una manera que, desde el punto de vista de la configuración del tributo, implica un efecto fiscal más favorable que el que se produce en cabeza de otro individuo en condiciones similares, que no ha diseñado una estrategia impositiva<sup>10</sup>.

### **Elusión y evasión tributaria**

Estos conceptos han sido definidos de diversas formas desde la doctrina, muchas veces con cierta subjetividad, y son relevantes en la aplicación de la cláusula antiabuso. Al referirse a las diferencias entre elusión y evasión, Hernando Sierra<sup>11</sup> define la primera como “la autorización de formas o estructuras jurídicas autorizadas, con el propósito de aliviar la carga tributaria”, y agrega que “la sola circunstancia de que el contribuyente recurra a formas o estructuras en manifiesta discordancia con las que normalmente se usarían en el caso, para disminuir la carga fiscal, no constituye acto punible”. En este contexto, se puede afirmar que existe elusión “cuando el sujeto pasivo evita que surja la obligación tributaria, disminuye su cuantía o pospone su exigibilidad, emplea para tal fin estrategias expresa o implícitamente contenidas en la ley”<sup>12</sup>.

Sobre tal concepto, indica García Novoa:

La elusión será un resultado al que se puede llegar distorsionando la actividad negocial, pero con plena observancia

10 *Ibid.*, 8.

11 Hernando Sierra, *El derecho y el revés del impuesto: legalidad tributaria y evasión* (Medellín: Señal Editora, 1988), 193.

12 Paul Cahn-Speyer Wells, “La defraudación fiscal y el fraude a la ley: luces y sombras”, en *XXVII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Tomo I* (Cartagena D. E.: Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), 2004), 32.

de las normas positivas, al menos en su aspecto formal [...] Al margen de los distintos significantes que se han atribuido al concepto elusión, podemos aceptar que la elusión fiscal sería la evitación del pago del tributo o la reducción de la carga tributaria mediante maniobras o abusos que no conlleven la vulneración de la norma tributaria [...]<sup>13</sup>.

Tal práctica tiene una particularidad: los contribuyentes permanentemente se encuentran analizando las fisuras normativas para estructurar prácticas elusivas. En ese sentido, y a modo de corolario, se tiene que:

La elusión es un comportamiento a través del cual son respetadas las normas pero se aprovecha de sus imperfecciones creando una escapatoria. En tal sentido, la elusión es consecuencia del ejercicio de la autonomía privada en función de las normas anti-abuso. El derecho se construye no con base en los hechos, si no el hecho con base en el derecho<sup>14</sup>.

De otro lado, la evasión se configura ante cualquier forma de incumplimiento de una obligación tributaria sustancial legalmente causada y constituye, por lo tanto, una conducta sancionable por infringir el régimen legal

13 César García Novoa, “Aproximaciones al concepto de elusión y evasión tributaria en el actual contexto internacional”, en *Nueva fiscalidad. Estudios en homenaje a Jacques Malherbe* (Bogotá D. C.: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017), 632.

14 Andrea Ametuchi, *El ordenamiento jurídico financiero* (Bogotá D. C.: Editorial Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999), 309, publicado originalmente en italiano: *L'Ordinamento giuridico finanziario* (Nápoles: Casa Editrice Jovenan, 1999).

impuesto<sup>15</sup>. Al respecto, Cahn-Speyer se refiere al concepto de evasión, citando a Sáinz de Bujanda<sup>16</sup>, quien indicó:

[...] el concepto de evasión tributaria plantea delicados problemas de calificación, ya que, según sea aquel más o menos amplio, podrá considerarse que constituye una modalidad de infracción o, por el contrario, un comportamiento lícito dirigido a eludir sin quebrantamiento de normas jurídicas, determinadas cargas tributarias.

Ramírez Pardo, al desarrollar los conceptos de evasión y elusión tributaria, cita al tratadista Luc De Broe<sup>17</sup>, quien distingue tales conceptos así: la elusión fiscal son mecanismos o estrategias utilizadas por los obligados a tributar, con miras a obtener una reducción en su carga tributaria, a través de la estructuración de situaciones fácticas y de la base legal o contractual de sus arreglos, en las que el contribuyente formalmente respeta las condiciones fijadas por la ley; la evasión fiscal, por su parte, son actos fraudulentos que, en la mayoría de latitudes, se encuentran tipificados dentro de la normatividad punitiva o, al menos, se consideran ofensas criminales, cuyas consecuencias van desde multas de carácter administrativo y ajustes fiscales hasta la imposición de penas de carácter punitivas o penales.

15 Paul Cahn-Speyer Wells, "La potestad de la administración para calificar los hechos de acuerdo con su naturaleza económica", *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, n.º 44 (2006): 9, [http://www.ipdt.org/editor/docs/01\\_Rev44\\_PCSW.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev44_PCSW.pdf).

16 Fernando Sáinz de Bujanda, *Análisis jurídico del hecho imponible, hacienda y derecho* (Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966), 604.

17 Luc De Broe, *International Tax Planning of Abuse: A Study Under Domestic Tax Law, Tax Treaties, and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies* (Ámsterdam: IBFD, 2007), 330.

En este sentido, la evasión implica, como lo afirma Carolina Rozo<sup>18</sup>, el incumplimiento de una obligación tributaria sustancial, con existencia y consecuencias dentro de la vida jurídica, dado que es exigible. Dicho de otra manera, el hecho generador se ha configurado y, por tanto, la obligación existe y el obligado tributario busca, a través de actos u omisiones, ocultarla o alterarla. Tal circunstancia, por lo mismo, se configura como un ilícito sancionable, tal como lo establece el artículo 647 del E. T.

### **Economía de opción**

Como lo explica el profesor Gustavo Ramírez, este concepto se fundamenta en el principio de libertad. Esto significa que el individuo cuenta con la oportunidad de escoger, entre varias alternativas que le otorga el ordenamiento jurídico, la opción que suponga la posibilidad de optimizar su utilidad. Por tal razón, por ejemplo, si la normativa prevé varias formas asociativas, el interesado podrá escoger, entre ellas, la que menor carga impositiva implique. Será a partir del alcance e interpretación del ordenamiento jurídico que se podrá determinar la validez de la elección, de cara a establecer si su única finalidad fue la de obtener un provecho tributario<sup>19</sup>.

Como bien lo expone Cahn-Speyer, este entendimiento, en el que se reconoce al contribuyente el derecho de configurar y planificar sus operaciones y negocios de la forma que considere más conveniente para reducir en lo posible su carga fiscal, surge a partir de la jurisprudencia de la Suprema Corte de los Estados Unidos en 1935, en

18 Carolina Rozo, "Tributación corporativa a la luz de las legislaciones de Estados Unidos, México, Perú y Holanda", en *37 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario* (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2013), 180.

19 *Ibid.*, 21.

la que la corporación judicial reconoció que “cualquiera puede arreglar sus asuntos de tal modo que su impuesto sea lo más reducido posible; no está obligado a elegir la fórmula más productiva para la tesorería, ni aún existe el deber patriótico de elevar sus propios impuestos”<sup>20</sup>.

Frente al concepto de economía de opción en el marco del derecho tributario, son pertinentes las palabras de José Larraz en su discurso de ingreso a la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España, quien indicó que la economía de opción es una:

1. Opción entre dos o varias conductas lícitas, válidas y reales.
2. Económicamente equivalentes. Por lo cual, no se explica la opción elegida por motivos económicos válidos y autónomos, a parte del fiscal. O sea que:
3. Solo por motivos de ahorro o menor coste fiscal, cabe explicar y razonar la lógica de la decisión por la opción elegida.

Acá, la licitud, la validez y la realidad están dadas, de acuerdo con el mismo autor, porque:

- a. No hay simulación negocial.
- b. No se comete fraude de ley.
- c. Y no van contra el espíritu de la ley tributaria, ni persiguen resultado prohibido por ella<sup>21</sup>.

20 Cahn-Speyer Wells, “La potestad de la administración”, 17.

21 José Larraz, “Discurso de ingreso a la Academia de Jurisprudencia y Legislación”, en *Metodología aplicativa del derecho tributario*, citado por José Luis Pérez Ayala, *El régimen fiscal de las economías de opción en un contexto globalizado* (Madrid: Universidad San Pablo CEU, 2006), [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2006\\_22.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2006_22.pdf).

Como se observa, de acuerdo con Pérez Ayala, el ahorro fiscal no va *per se* en contra de la legislación tributaria.

En este contexto, existen formas válidas que permiten tomar decisiones de negocio, cuya razón y objetivo principal se encuentre ligado a la búsqueda de beneficios tributarios. Lo importante y el reto se encuentra en establecer elementos claros y concretos, coherentes a principios tales como el de legalidad y seguridad jurídica, con base en los cuales tanto la autoridad como el administrado puedan establecer, sin lugar a duda y sin vulneración de derechos y garantías, dónde se encuentra el límite entre el ejercicio legítimo permitido y el abuso tributario.

### **Teorías sobre la elusión, la economía de opción y el abuso del derecho**

Con el propósito de establecer los límites a los alcances de la economía de opción, se han esbozado diferentes teorías, recogidas, algunas de ellas, de la legislación civil francesa, como lo son: abuso del derecho, el fraude a la ley y la simulación, las cuales se relacionan a continuación:

#### *El abuso de derecho*

Conforme lo expresa Héctor Ramírez<sup>22</sup>:

La teoría del abuso del derecho parte de suponer que salvo contadas excepciones, los derechos individuales son derechos relativos, cuyo ejercicio debe desplegarse apuntando a una finalidad social y económica, intrínseca a la vida en comunidad. De esta manera, se considera que el ejercicio de un derecho es abusivo cuando se descarrila del sendero propio de su finalidad económica o social

22 Ramírez, *Cláusula general antiabuso*, 27-31.

así como cuando se ejercita con el propósito de perjudicar a un tercero sin obtener ningún beneficio.

Dice Planiol: “el derecho cesa donde el abuso comienza, y no puede haber allí uso abusivo de un derecho cualquiera, por la razón irrefutable de que un solo y mismo acto no puede ser a la vez conforme a derecho y contrario a derecho”<sup>23</sup>. Por ello, las reglas para evitar la elusión fiscal tienen orígenes en el concepto de abuso del derecho, ya que se establece que, “cuando el ejercicio de las libertades de configuración comercial derive en el abuso del derecho del contribuyente, en demérito del derecho de la administración a recaudar el tributo, nos encontramos ante una elusión ilícita”<sup>24</sup>.

Se debe tener presente que el abuso del derecho en materia tributaria no se produce solo por la intención de evitar o perjudicar el recaudo de la administración, sino también por la intención de obtener un beneficio en términos de ahorro impositivo<sup>25</sup>.

También es relevante, de cara al análisis que se adelanta —tal como lo indica el profesor Ramírez—, diferenciar la “evasión tributaria por abuso en las formas”, que sin lugar a dudas resulta un acto ilícito sobre el cual el fisco está obligado a actuar, de la “economía de opción”, figura que permite utilizar formas jurídicas menos gravosas, en la medida en que no se distorsione o tergiversarse la realidad, lo que constituye, en consecuencia, una actitud válida y perfectamente legítima<sup>26</sup>.

23 Citado por Raimundo Emiliani, *Curso razonado de las obligaciones* (Bogotá: Universidad Sergio Arboleda, 2001).

24 Ramírez, *Cláusula general antiabuso*, 27.

25 *Ibid.*, 28.

26 Luis Alberto Comba, *La Elusión Fiscal* (Argentina: Universidad Siglo XXI, 2013), 13, [https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/73027/1/2017\\_Laura-Soto\\_Documentos-IEF.pdf](https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/73027/1/2017_Laura-Soto_Documentos-IEF.pdf)

*El fraude a la ley*

Para desarrollar este concepto, hay que tener en cuenta la exposición que sobre este realiza la Corte Constitucional en su Sentencia c-258 del 2013<sup>[27]</sup>, en la que cita a varios autores:

Una de las primeras definiciones del fraude a la ley se encuentra en el Digesto de Justiniano, el cual establece que “obra contra la ley el que hace lo que la ley prohíbe; en fraude de ella el que, respetando las palabras de la ley, elude su sentido”.

Ascarelli afirma respecto a la restricción que impone la ley que “al dictar una orden o una prohibición, quiere que produzca sus efectos aun en contra de combinaciones que tratan de eludirla y aun cuando estas adopten formas legales; aquél no puede tolerar que la norma sea burlada por maniobras ingeniosas que adopten formas o vestiduras de esta naturaleza”.

Por otra parte, para Emilio Betti el acto jurídico encaminado a defraudar la ley ocurre cuando “pese a salvar las apariencias y respetar la letra de la ley, logra violar su precepto en espíritu”.

Ricardo Balestra, a su turno, define el fraude a la ley como “la realización de actos que aisladamente serían válidos, pero que se hallan presididos en su comisión por una intención, dolosa del agente con la finalidad de alcanzar un resultado prohibido por el derecho y más específicamente por la norma de derechos internacional privado”.

Otros autores señalan que el fraude a ley se constituye por “actos reales queridos y realizados efectivamente y combinados de tal manera que aun siendo lícitos en sí,

27 C. Const., Sent. c-258, may. 7/2013. M. P. Jorge Ignacio Pretelt.

aisladamente considerados, permiten, como resultado de la combinación, burlar la ley y hacerla producir efectos contrarios a su espíritu y a su fin” (negrilla fuera del texto). En este orden de ideas, se configura el fraude a la ley cuando los interesados buscan librarse de obligaciones impuestas por la ley, “realizando actos ajustados aparentemente a la misma, pero que suponen una contravención o un falseamiento de su espíritu”.

Ahora bien, para Ramírez Pardo, el actuar fraudulento implica, por una parte, que en el fraude a la ley existe una norma de cobertura, que es aquella que, en su literalidad, faculta la realización de una conducta, y otra norma, la violada, cuyo fin resulta desconocido, bajo la sombra de la norma de cobertura, es decir, existe una violación indirecta de la ley<sup>28</sup>.

En resumen, el fraude a la ley implica una norma violada en sentido teleológico, y una norma de cobertura, que ampara formalmente el resultado fraudulento<sup>29</sup>. Así, en el fraude a la ley siempre se está en presencia de dos normas, una de las cuales es burlada al amparo de la otra. Las consecuencias del fraude son indirectas, en cuanto no se derivan de la violación directa de la ley, sino por su disimulada inaplicación, en contra de su espíritu.

Sobre la diferencia entre *fraude a la ley* y *abuso del derecho*, Luc De Broe indicó que el abuso del derecho se configura “cuando una persona ejerce un derecho subjetivo, conferido por una disposición de la ley, sin ningún interés personal razonable y con el fin de perjudicar a otra

28 Ramírez, *Cláusula general antiabuso*, 28.

29 Simón Eugenio Acosta, *Del fraude de la ley al conflicto en la aplicación de normas tributarias. Economía, derecho y tributación. Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begue* (Salamanca: Ediciones Universidad de Salamanca, 2005), 827.

persona en el ejercicio o el disfrute de su derecho subjetivo”; entre tanto, “el fraude a la ley se estructura, en asuntos de derecho privado, cuando una persona lleva a cabo un acto legal para eludir la aplicación de una norma de ley obligatoria que normalmente sería aplicable”<sup>30</sup>.

En este caso, ambos conceptos son relevantes para entender el sentido y alcance de las reglas tributarias antiabuso.

### *Simulación*

Valencia Zea<sup>31</sup> expresa que la simulación es el acuerdo de las partes para emitir declaraciones de voluntad concordantes, distintas de lo realmente querido, con el fin de engañar a terceros. Para Ramírez, dicho engaño no acarrea en sí mismo un acto ilícito y prohibido; ello solo sería si se constituyera en mecanismo para hacer fraude a terceros<sup>32</sup>.

Por su parte Luc De Broe<sup>33</sup>, acogiéndose a la definición realizada por De Page, considera que:

Existe una farsa o una simulación cuando las partes entran en un acto exterior cuyos efectos modifican o destruyen mediante otro contrato, que permanece en secreto. Por lo tanto, simulación presupone dos contratos, cada uno contemporáneo con el otro, pero uno de los cuales tiene el único propósito de dejar un rastro falso. Existe un solo contrato genuino, el contrato secreto.

30 Luc De Broe, *International Tax Planning & Prevention of Abuse Underdomestic Tax Law, Tax Treaties & Ec-Law* (Ámsterdam: IBFD Doctoral Series, 2008), <https://lirias.kuleuven.be/bitstream/1979/897/2/doctoraat.pdf>.

31 Arturo Valencia Zea, *Derecho civil. Obligaciones* (Bogotá: Temis, 1997), 324.

32 Ramírez, *Cláusula general antiabuso*, 30.

33 Luc De Broe, *International Tax Planning & Prevention*.

Así las cosas, la simulación implica un conflicto entre las intenciones reales de las partes, mantenidas en secreto, y las intenciones que expresan exteriormente, que son solo aparentes; por tanto, el acto aparente es ficticio, artificial o inexistente<sup>34</sup>.

Para Ramírez, a efectos fiscales, la simulación civil no siempre es relevante. Si el negocio simulado se declara en su realidad económica ante la autoridad tributaria, no habrá lugar a fiscalización. Ahora bien, cuando se trata de negocios simulados cuya realidad económica se oculta a la administración tributaria, se está ante una elusión tributaria, siempre que el fisco sea engañado por los particulares<sup>35</sup>. En un sentido similar, pero más riguroso, Luc De Broe considera que constituye una forma de fraude fiscal, toda vez que la simulación involucra el uso de actos falsos o fraudulentos.

### *Sustancia sobre la forma*

César García Novoa se refiere al principio de sustancia sobre la forma así:

[...] es una medida orientada a luchar contra el abuso de la norma y, por tanto, contra una de las expresiones más claras de elusión tributaria. Como señala WARD, la máxima de que ha de prevalecer la sustancia sobre la forma es una creación de la jurisprudencia norteamericana de los años 30, por lo que puede catalogarse como una técnica antielusiva propia de los sistemas del *common law*, aunque su origen se sitúa en aquellas teorías que propugnan la lucha contra la elusión a través de la interpretación

34 *Ibid.*

35 Ramírez, *Cláusula general antiabuso*, 30.

normativa. Y estas teorías han sido especialmente fecundas en Estados continentales europeos, como Francia y, sobre todo, Alemania<sup>36</sup>.

Por su parte, Ramírez<sup>37</sup>, al referirse a este principio, recuerda que, en primer lugar, el artículo 228 de la Constitución Política consagró el principio de la prevalencia del derecho sustancial sobre el procesal en la administración de justicia. Luego, el tratadista afirma que, “desde una perspectiva general, se podría concluir que la finalidad del principio bajo estudio consiste en impedir que las formalidades obstruyan la materialización del derecho sustancial”.

Lo anterior no significa que el componente formal de la normativa tributaria sea de menor valía, lo que significa que, en el ámbito fiscal, tanto las normativas formales como las sustanciales deben ser siempre observadas por los contribuyentes.

### **Las cláusulas antiabuso especiales (SAAR) y la cláusula antiabuso general (GAAR)**

Se ha extendido la lucha contra la elusión como respuesta a una reducción en el recaudo fiscal. Se está ante un panorama internacional en el que los Estados han emprendido medidas cuyo fin es evitar prácticas elusivas que se originen en las diferencias fiscales entre un país y otro o, en general, en prácticas comerciales transnacionales. En ese contexto se adopta el documento BEPS (*Base Erosion and*

36 César García Novoa, “Forma y sustancia en los convenios de doble imposición internacional”, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar* (Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005), 636.

37 Ramírez, *Cláusula general antiabuso*, 32.

*Profit Shifting*), que se elaboró a partir de las conclusiones de la Declaración de Lough Erne<sup>38</sup>, en la que se manifestó que “los países deben cambiar las reglas que permiten a las empresas trasladar sus beneficios a través de las fronteras para evitar los impuestos”<sup>39</sup>. Así mismo, a propósito de los fenómenos de la elusión y la reducción en el recaudo, Ramírez explica:

Frente a fenómenos elusivos, algunas jurisdicciones han respondido con la implementación de cláusulas especiales antiabuso, más conocidas como *special anti-avoidance rules*, que establecen lineamientos estrictos, aplicables únicamente bajo determinadas circunstancias o específicos sujetos de derecho, con el fin de limitar la libertad contractual, en algunos casos, o determinar fronteras a la validez y oponibilidad, para efectos tributarios de algunas operaciones. La experiencia internacional ha demostrado que las cláusulas SAAR son útiles para reducir los eventos de elusión, sin embargo, un excesivo uso de estas normas hace que el sistema sea más complejo<sup>40</sup>, y por tanto, se abran vacíos normativos que faciliten el abuso.

Según explica el profesor Ramírez<sup>41</sup>, cuando una operación o conjunto de operaciones se encuentran reguladas por la GAAR y por una SAAR, existen dos aproximaciones básicas:

38 Cumbre del G8 que se llevó a cabo en junio del 2013.

39 García Novoa, “Aproximaciones al concepto de elusión”, 635.

40 International Fiscal Association (IFA), *Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law* (Holanda: Kluwer Law International, 2002), 64.

41 Ramírez, *Cláusula general antiabuso*, 19.

- (a) Desde una perspectiva netamente jurídica, cualquier discusión sobre la aplicabilidad de dos normas presuntamente contradictorias a un mismo hecho debería dirimirse con los principios generales de interpretación legal, de manera que primaría la ley posterior, en caso de que dos leyes regulen la misma materia, y primaría la ley especial sobre la ley general. Así, en los eventos en que la norma especial establezca que la transacción es válida y eficaz para efectos fiscales, siempre que cumpla con unos requisitos, esa autorización debería primar sobre los posibles cuestionamientos que pudieran hacerse si se aplicara la cláusula general antiabuso. Igualmente, si la cláusula especial desconoce la validez de la operación, pero dicha validez no es cuestionable por aplicación de la cláusula general, primaría la norma especial, de forma que la operación sería válida para efectos fiscales.
- (b) Desde la aproximación sustancial, la aplicabilidad de la cláusula general no debería estar condicionada a la ausencia de regulación especial en una cláusula antiabuso sectorial. Esto implicaría que incluso a pesar de que bajo la norma especial la operación satisfaga todos los requisitos para surtir plenos efectos tributarios, el sistema jurídico debería repudiarla, si bajo la óptica de la cláusula general antiabuso se puede calificar como abusiva. En este sentido, se considera que la aproximación estrictamente jurídica podría validar que los fraudes a la ley tributaria se confeccionaran al amparo de una norma especial antielusión. Por esta razón, se considera que la aproximación sustancial debería prevalecer, de manera que las operaciones que gozan de normativa especial en materia tributaria puedan ser observadas bajo la perspectiva

tanto de la norma especial (que podría conducir a su desestimación para efectos fiscales) como de la norma antiabuso general. Así, si bajo la óptica de cualquiera de las dos herramientas antiabuso (especial o general) la operación es cuestionable, el operador jurídico se encontraría legitimado para cuestionar la operación.

### ***Cláusula antiabuso***

El conocimiento de la cláusula antiabuso implica hablar de lo que subyace a las actitudes de los contribuyentes y de la administración tributaria en torno al pago de los tributos. Este recorrido por los móviles que inducen a los contribuyentes a tributar o no comprende aspectos acerca del origen de lo que se trata dicha cláusula. Adicionalmente, la revisión de la jurisprudencia a nivel del país en cuanto a abuso y derecho en diferentes ámbitos aborda los inicios, en un contexto general, de la configuración de la cláusula antiabuso en Colombia, en la cual se detallan los elementos legales para calificar los casos de abuso por parte de las autoridades estatales, como se describe en este apartado.

### **Antecedentes de la cláusula antiabuso en Colombia**

La cultura generalizada de evitar el reconocimiento y pago de impuestos ha sido un problema histórico en Colombia. Sumado a tal comportamiento se tenía, hasta hace muy poco, que la autoridad tributaria no contaba con herramientas suficientes para ejercer control sobre la actividad y las operaciones adelantadas por los obligados fiscales en abuso de sus derechos.

Sin embargo, ante el rápido crecimiento económico del país en la última década, que devino en el auge de la inversión extranjera, se generó la necesidad e implementación

de herramientas que han permitido a la DIAN sofisticar y facilitar sus procesos. En este contexto, y bajo la presión internacional de ajustar las normas a políticas transnacionales para evitar y controlar la evasión y elusión fiscal, nació la primera norma antiabuso en Colombia, con la expedición de la Ley 1607 del 2014, que será analizada a continuación:

*Ley 1607 del 2014*

Los artículos de la cláusula general antiabuso, contenidos en el capítulo IV, denominado por el legislador como “Normas antievasión”, nacieron con el propósito de evitar o, por lo menor, reducir las prácticas abusivas en materia tributaria en el país. Dicho capítulo, tal como lo refiere Ramírez<sup>42</sup>, “incluye normas antielusivas específicas, relacionadas con reorganizaciones empresariales (fusiones y escisiones), en las cuales se establecen requisitos para la no gravabilidad de la operación; normas de precios de transferencia; paraísos fiscales; y restricciones a la amortización del crédito mercantil generado en la compra de acciones o cuotas”.

Finalmente, el capítulo regula lo relacionado con la cláusula general antiabuso, a través de la definición de *abuso en materia tributaria* y de *eventos constitutivos de abuso*, y de la disposición de unas facultades administrativas en caso de verificar tales eventos<sup>43</sup>.

[La norma resulta ser general,] bastante amplia y comprensiva en la inclusión de los elementos que conducen a la configuración de abuso, para todos los efectos resulta limitada frente a la definición de abuso depurada a

42 *Ibid.*, 99.

43 *Ibid.*

través de decisiones judiciales, en cuanto la jurisprudencia es constantemente actualizada y contextualizada, según las tendencias imperantes al momento de aplicar la norma, o en el caso del abuso fiscal anterior a la Ley 1607, los principios en materia tributaria (Corte Constitucional, Sentencia c-15 de 1993)<sup>44</sup>.

De otro lado, establecer una cláusula antiabuso permite a la administración el uso de facultades excepcionales que pueden llevar al fisco a abusar de las posibilidades de calificación, ya sea por ignorancia o simple afán de recaudo, lo que genera una dicotomía entre forma y contenido, cuyo resultado práctico se traduce en la gravabilidad de supuestas capacidades contributivas carentes de tipificación legal<sup>45</sup>.

De acuerdo con la exposición de motivos del proyecto de ley que dio origen a la Ley 1607, esta también se erige como garantía para el administrado, en la medida en que la consagración de la cláusula antiabuso resguarda el principio de seguridad jurídica. Sin embargo, como se expondrá más adelante, la crítica en la que se centra este trabajo se refiere precisamente a que la redacción de la norma no satisfizo tal predicado, dado que al introducir conceptos jurídicos indeterminados y criterios ambiguos logra exactamente lo contrario a garantizar el principio de seguridad jurídica.

### *Elementos constitutivos de abuso*

De acuerdo con lo establecido en la norma en referencia, se consideran elementos constitutivos de abuso los siguientes:

44 *Ibid.*, 101

45 Alberto Tarsitano, *El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del fisco* (Buenos Aires: Educa, 2000), 267.

- ▶ *Definición legal de abuso:* en materia tributaria, constituye abuso o conducta abusiva el uso o la implementación, a través de una operación o serie de operaciones, de cualquier tipo de entidad, acto jurídico o procedimiento, tendiente a alterar, desfigurar o modificar artificialmente los efectos tributarios que de otra manera se generarían en cabeza de uno o más contribuyentes o responsables de tributos.
- ▶ *El provecho tributario:* es un beneficio dado por la alteración, desfiguración, modificación de los efectos tributarios que de otra manera se generarían en cabeza de los partícipes de la conducta, o de sus socios o beneficiarios reales.
- ▶ La artificiosidad de las alteraciones, desfiguraciones o modificaciones tributarias de la operación.
- ▶ La obtención de provecho tributario
- ▶ La ausencia del Propósito Comercial o de Negocios.

#### *Debido proceso*

La norma contenida en la Ley 1607 establecía un procedimiento de difícil concreción en la práctica, puesto que involucraba la participación de varias entidades, como la DIAN, el Ministerio de Hacienda, la Superintendencia y la Procuraduría General de la Nación.

#### ***Artículo 300 de la Ley 1819 del 2016, que reforma el artículo 869 del E. T.***

Ante las falencias y vacíos de la cláusula general antiabuso contenida en la Ley 1607 del 2014, en la reforma tributaria del 2016 se hizo un esfuerzo por reformar la cláusula antiabuso de manera tal que se consagraran unos principios sustanciales y unas formas que hicieran eficiente tal postulado en la práctica. Sin embargo, a pesar del esfuerzo legislativo, se considera que la norma no termina de

ser afortunada, en la medida en que consagró conceptos jurídicos indeterminados y fijó criterios ambiguos que dificultan su concreción en la práctica y generan el riesgo de arbitrariedad por parte de la autoridad tributaria.

### **Jurisprudencia del Consejo de Estado y la Corte Constitucional sobre abuso del derecho y el principio de sustancia sobre forma**

El marco conceptual del Consejo de Estado ha sido consecuente en privilegiar, en todas las circunstancias, la sustancia de las operaciones económicas en materia fiscal frente a la forma que el contribuyente le da a la respectiva operación. En este sentido, las sentencias que se mencionan a continuación (véase la tabla 1 en los anexos) resaltan la primacía de la sustancia y atacan el fraude a la ley, de forma que se rechaza el resultado pretendido por las partes, en cuanto este se obtiene por medio del engaño o la burla a la ley. Sin embargo, en la práctica, las decisiones del supremo tribunal de lo contencioso administrativo reconocen relevancia a los aspectos formales de las operaciones jurídicas, los cuales no son fácilmente detectables en un estudio jurisprudencial, dado que en esos casos la controversia no versa sobre sustancia o forma, sino que, de hecho, el juez decide amparado en un aspecto formal de la controversia puesta en su consideración.

A partir de la tabla 1, se puede expresar que el tema del abuso, que posibilita el fraude a la ley, es una materia que se ha presentado en diferentes elementos de la operación organizacional, como el tributario, el contable, el estratégico con la adquisición de nuevos negocios, el recurso humano con las formas de contratación, así como en las actividades de la vida cotidiana de las personas como es el caso del arrendamiento de un bien inmueble, y aspectos de la gestión de un Gobierno, como el manejo

de una crisis carcelaria. Es así como, con el pasar de los años y las diferentes situaciones sobre abuso del derecho analizadas por las entidades judiciales, se empieza a fundamentar el texto de la normatividad general de antiabuso.

## Actual cláusula antiabuso en Colombia

### *Cláusula antiabuso*

En Colombia, esta cláusula se encuentra prevista en el artículo 869 del E. T., sobre el “Abuso en materia tributaria”:

–Modificado– 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<sup>46</sup>.

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

46 E. T., art. 869.

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

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

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

*Problemática en la interpretación del actual artículo 869 del E. T.*

Desde la simple lectura del artículo 869 del E. T. es evidente que el abuso del derecho en materia tributario no es un concepto sencillo de aplicar. De acuerdo con el mencionado artículo, una operación se considera abusiva y será objeto de recharacterización siempre y cuando: (1) implemente uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, (2) no cuente con razón o propósito económico y comercial aparente, y (3) surja con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional.

La norma bajo análisis consagra conceptos y criterios cuya aplicación podría generar un grado inadecuado de discrecionalidad y ambigüedad. Su redacción no resulta del todo coherente con el principio de seguridad jurídica reconocido a favor de los contribuyentes, dado que establece criterios muy generales y facultades en demasía indeterminadas para el fisco nacional.

Vale la pena recordar que esta norma otorga a la autoridad tributaria la facultad de recharacterizar las operaciones que considere abusivas, cuando involucren actos artificiosos, con el fin de alcanzar un alto beneficio fiscal sin un propósito económico y comercial aparente. Si bien la norma tiene como espíritu y propósito evitar o disminuir el abuso de las formas jurídicas en la vida comercial y fiscal en el país, no ofrece claridad respecto de las facultades propias del funcionario competente. La indeterminación de la norma genera el riesgo de que, a la sombra de la discrecionalidad del funcionario y en el contexto de la exigencia de resultados en los niveles de recaudación, se califique como abuso cualquier operación en la que se obtenga un beneficio fiscal.

Así las cosas, la médula del análisis que se desarrolla en este documento la constituye la preocupación y crítica respecto de la necesidad de generar una determinación exacta y, por ende, unos criterios inequívocos que definan cuándo se configura el abuso en materia tributaria.

También es razón de este análisis la seria preocupación sobre las facultades exorbitantes e indeterminadas conferidas a la autoridad tributaria, derivadas de la consagración de criterios ambiguos de calificación, que sujetan a los administrados a la posibilidad de que sus operaciones se consideren abusivas con las consecuencias onerosas que ello significaría, aun cuando de manera objetiva tal abuso no exista. Como lo indica García Novoa, la nueva tendencia en legislación antiabuso significa un avance, pero no está desprovista de problemas y críticas.

Por ejemplo, es importante tener en cuenta en la estructuración de la cláusula que esta responde a la tradición jurídica de cada país, lo que deriva en que

Por ejemplo, en Estados donde la política antielusiva se ha venido contrayendo en torno a conceptos civiles de corte continental (fraude a la ley, simulación, abuso de derecho...) la implementación de medidas que se apoyen en instrumentos basados la sustancia económica pueden plantear problemas de aplicabilidad práctica. A lo que hay que unir salvedades desde la perspectiva de la seguridad jurídica, en tanto los criterios para recalificar no son siempre objetivos<sup>47</sup>.

Desde esta perspectiva, se considera necesario, de los tres criterios expuestos en la norma, analizar la intención del legislador y, por tanto, el alcance desde el punto de vista del principio de legalidad de los dos últimos, es decir: (1) “sin razón o propósito económico y/o comercial aparente”, y (2) “con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva”.

Con respecto al criterio relacionado con el propósito económico o comercial, surge la inquietud a partir del hecho de que la optimización tributaria es una posibilidad comercial y económica válida en la determinación y ejecución de estrategias de inversión de una compañía.

Ahora bien, en relación con el provecho tributario, cabe preguntarse: ¿cuándo un elevado beneficio tributario deja de ser criterio comercial y un propósito económico válido para una compañía? Así mismo, de cara al caso propuesto, vale la pena preguntarse: ¿un beneficio fiscal no puede ser considerado un criterio económico para la inversión en el país por parte de capitales extranjeros?

47 García Novoa, “Aproximaciones al concepto de elusión”, 645.

Como bien lo expresa la exposición de motivos de la norma analizada:

Se propone modificar los artículos 869, 869-1 y 869-2 del E. T., a través de: i) la eliminación de cualquier *referencia económica* que acote el campo de aplicación de la cláusula general anti-abuso; ii) el diseño de unos supuestos *más amplios que permitan* al funcionario encargado del control fiscal la identificación de conductas evasivas o elusivas sin que deba probar la concurrencia de un número mínimo y; iii) la implantación de un procedimiento especial y sencillo para la declaratoria de abuso en materia tributaria, con la consecuente *re-caracterización o re-configuración* de la operación o serie de operaciones efectuadas por el contribuyente, agente retenedor o responsable<sup>48</sup>.

Si bien el legislador intentó dar mayores facultades al funcionario de la administración tributaria, la redacción de la cláusula presupone un problema en su aplicación práctica, ya que cualquier operación podrá ser considerada abusiva, en principio, si a los ojos del funcionario que la analice esta conlleva un elevado beneficio fiscal sin razones económicas válidas aparentes.

En relación con el tema analizado, la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria,

48 Congreso de la República de Colombia, “Exposición de motivos del proyecto de Ley 1819 del 2016, ‘por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones’” (documento, Congreso de la República de Colombia, 2016), 175, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/Exposici%C3%B3n%20de%20Motivos%20Reforma%20Estructural%202016.pdf>.

en su estudio y propuesta de impacto y mejora tributarios, estableció como una preocupación evidente la planeación tributaria agresiva, dado que esta se caracterizaba por usar mecanismos sofisticados basados en formas jurídicas (sociedades, contratos y esquemas de asociación sin personería) detrás de las cuales existen operaciones económicas que permiten eludir formalmente la obligación tributaria o acceder a beneficios fiscales<sup>49</sup>.

Adicionalmente, la Comisión llamó la atención sobre el hecho de que muchas veces estas figuras pueden lindar con otras formas de simulación o fraude. Para combatir las, se han utilizado las cláusulas antielusivas específicas para operaciones o negocios concretos, o las cláusulas generales, aplicables a todas las operaciones con efectos tributarios.

En ese sentido, la Comisión recuerda lo indicado por la OCDE sobre las cláusulas antiabuso del mundo:

Es preciso ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica, entendiendo por mecanismo cualquier transacción, régimen, medida operación, acuerdo, subvención, entendimiento, promesa, compromiso o acontecimiento<sup>50</sup>.

49 Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria, "Informe final presentado al ministro de hacienda y crédito público" (informe, Fedesarrollo, diciembre del 2015), 291, <http://site2015.afic.com.co/wp-content/uploads/2016/03/IFMH2015.pdf>.

50 *Ibid.*, 250.

Al tiempo, el Comité indica que dichas cláusulas tienen como objeto dotar a la administración de una herramienta que le permita, ante la existencia de estas figuras, recalificar en función de la sustancia económica, solo para efectos tributarios, lo que significa reclasificar la operación con todas sus consecuencias fiscales, en todo caso —como lo aceptan los antecedentes de la Ley 1819—, con las debidas cautelas y con arreglo al debido proceso.

Así mismo, el informe del Comité de Expertos anuncia que las normas antiabuso “se han entendido incluso en beneficio de los contribuyentes que tienen mayor certeza sobre los riesgos de usar estos mecanismos para hacer sus negocios. La figura del abuso de la norma tributaria quedó tan desconfigurada que es preciso ajustarla de manera que pueda ser efectivamente aplicable”<sup>51</sup>.

Teniendo en cuenta las consideraciones antes citadas, la intención del legislador, en lo relacionado con las cláusulas antiabuso en el país, fue dar a la administración mayores facultades de fiscalización y la competencia de recaracterización de operaciones que, luego de surtir un debido proceso, se identifiquen como de naturaleza abusiva. Por ello, la Ley 1819 del 2016 modifica el texto y alcance de la regla antiabuso contenida en la Ley 1607 del 2014. Sin embargo, la nueva comprensión y estipulación no corrige del todo los yerros normativos, puesto que, como se ha indicado, establece criterios ambiguos que dejan a los administrados sometidos a las luces y sombras de la administración tributaria, y a un estado de inseguridad jurídica.

La norma cumple parcialmente con su propósito, en la medida en que, a pesar del esfuerzo legislativo realizado, aún adolece de vicios que harán difícil su aplicación, o que

51 *Ibid.*

generarán un desgaste y la contingencia de litigios como consecuencia de su amplitud y ambigüedad.

Por tanto, es necesario que la norma establezca, de manera específica y clara, cuáles son los criterios para determinar de manera objetiva (no discrecional) la configuración de abuso y cuáles son los componentes y características de tales criterios.

Por lo expuesto, se está frente a una discusión que no se limita a las posibilidades y dificultades de aplicación de la norma expuesta, sino que va más allá y toca con dos conceptos fundamentales: el primero, el abuso de las formas jurídicas y, el segundo, el de sustancia sobre forma. Ambos son esencialmente relevantes al momento de evaluar una operación como la expuesta para determinar si configura o no abuso tributario.

La cláusula antiabuso colombiana se establece como consecuencia de una imposición de organismos internacionales, lo que, en palabras de García Novoa<sup>52</sup>, la convierte en una disposición que limita y condiciona el poder legislativo; de esta manera se explica que la redacción de la cláusula no responda a la necesidad y, sobre todo, a las posibilidades de la administración, sino que, más bien, sea parte de un *check list* que se le presenta a la OCDE.

Colombia no ha sido ajena a la influencia de dicha organización ni a las acciones BEEPS, que fueron las que dieron paso a la generalización de las cláusulas generales antiabuso y a su incorporación en diferentes legislaciones, ni a la dificultad que representa la adecuación de las cláusulas antiabuso a las realidades y paradigmas legislativos de los países latinoamericanos<sup>53</sup>.

52 García Novoa, "Aproximaciones al concepto de elusión", 635.

53 *Ibid.*, 639.

Como corolario de lo anterior se tiene que: (1) existe una norma antiabuso en la normativa tributaria colombiana; (2) dicha norma representa avances respecto de la anterior contenida en la Ley 1607 del 2014; y (3) a pesar de los avances legislativos, la norma es ambigua respecto a la definición de los criterios que permiten determinar si una operación es abusiva y, adicionalmente, confiere facultades a la autoridad de una manera ciertamente indeterminada, que podrían derivar en el ejercicio arbitrario de la competencia.

### **Cláusula antiabuso en el desarrollo internacional**

#### *Confrontación entre convenios para evitar la doble imposición y el derecho interno*

El derecho tributario internacional abarca la totalidad de las regulaciones fiscales que se refieren a la imposición de supuestos de hecho que tienen lugar en el exterior de las fronteras. Estos últimos se componen de la costumbre, los principios generales del derecho, la jurisprudencia, la doctrina y los tratados, que son expresiones de voluntad por parte de los Estados para establecer normas sujetas al ejercicio de sus derechos y obligaciones<sup>54</sup>. Por su parte, los convenios para evitar la doble imposición (CDI) se configuran como una especie de tratados internacionales y tienen como función propender por la eliminación de los conflictos positivos de tributación originados en el ejercicio soberano de la autoridad tributaria de distintos Estados y por el hecho de que cada Estado puede imponer su potestad tributaria a todas las circunstancias relacionadas

54 Klaus Vogel, *Derecho tributario internacional* (Bogotá: Temis, 2001), 220.

económicamente con su propio sistema estatal, todo lo cual supone conflictos<sup>55</sup>.

La globalización ha derivado en la injerencia de diferentes legislaciones sobre transacciones transnacionales. Ante este panorama, cobran relevancia los CDI, cuya finalidad es evitar un conflicto de atribución de poder tributario entre dos legislaciones estatales diferentes sobre la misma operación económica y, por tanto, materializar su denominación de instrumento para evitar la doble imposición de un individuo respecto de la misma renta. En ocasiones, la interacción de legislaciones fiscales en transacciones internacionales puede ocasionar la doble imposición; por tal motivo, en el marco del derecho internacional, se han generado tratados bilaterales y multilaterales que buscan evitar este fenómeno de superposición de legislaciones a una misma operación<sup>56</sup>.

Sin embargo, las administraciones tributarias saben que, en ocasiones, los CDI pueden ser utilizados con el fin de reducir la base gravable de una operación o impedir que sobre estas se aplique un impuesto. Por ello, la acción seis del “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” refleja el compromiso

55 Martha Teresa Briceño de Valencia, “La interpretación de los tratados para evitar la doble tributación” (presentación, VIII Asamblea de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa, octubre del 2010), <https://es.scribd.com/document/137088627/Conferencia-Interpretacion-de-Los-Tratados-para-Evitar-la-Doble-Imposicion-Dra-Martha-Teresa-Briceno-Consejo-de-Estado>.

56 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” (documento, OCDE, 2014), [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios\\_9789264207813-es#page11](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es#page11).

y la necesidad de establecer herramientas para impedir el abuso de los tratados. En este sentido, los comentarios al artículo primero del Modelo de convenio de la OCDE ahora incluyen sugerencias de cláusula que buscan combatir el *treaty shopping* (estructuración para obtener beneficios de un tratado), al igual que otros eventos de abuso, como el no gravamen, la doble exención o la caracterización divergente de una operación, en el caso de los instrumentos híbridos<sup>57</sup>.

En Colombia, los tratados o convenios solo rigen luego de que la Corte Constitucional concluye que no vulneran el ordenamiento constitucional. Frente a la posible confrontación entre un convenio y el derecho interno colombiano, la Corte adopta una visión de “monismo constitucionalmente matizado, según la cual, en caso de conflicto entre el derecho internacional y el derecho interno, prima este último, pero la responsabilidad internacional del Estado puede verse comprometida”<sup>58</sup>.

Así las cosas, en principio prima el ordenamiento interno sobre un tratado o convenio. No obstante, como lo explica Ramírez, la Corte Constitucional ha indicado, basándose en el principio de especialidad, que las disposiciones de un CDI priman respecto de las normas internas, aun cuando hace la salvedad de que en ellas no existe un criterio de jerarquía<sup>59</sup>. Al respecto, el profesor Ramírez concluye, ante la inquietud circunscrita, la posibilidad de que un CDI limite la aplicación de una norma interna

57 *Ibid.*

58 Alfredo Lewin, “Los convenios para evitar la doble imposición: los problemas de las fuentes”, en *XXXIII Jornadas Colombianas de Derecho Tributario: memorias* (Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2008), 468.

59 Ramírez, *Cláusula general antiabuso*, 15; C. Const., Sent. C-460, 2010; y C. Const., Sent. C-221, 2013.

de abuso, que la aplicación de ambas no riñe y no tiene por qué ser excluyente.

En ese sentido, se ha de entender que las normas del CDI determinan cuál de los Estados contratantes tiene el poder fiscal para gravar determinada operación, de acuerdo con los criterios que establezcan. Luego, para desarrollar su potestad fiscal conforme al TDI, el Estado competente estará facultado para aplicar su normatividad, entre ella la normatividad antiabuso. Adicional a ello, las políticas que se vienen generando tienen, entre otros, el propósito de evitar que los CDI se conviertan en mecanismo de elusión fiscal y de evitar otorgar herramientas a los obligados tributarios que les permitan evadir la potestad de control y sanción de las autoridades tributarias. Por esta razón, los Estados pueden denegar la aplicación de los beneficios de los CDI cuando la operación carezca de sustancialidad<sup>60</sup>.

En la medida en que no existe jerarquía entre las normas de un CDI y las normas internas, si una operación no se encuentra dentro de la órbita de aplicación del CDI, el país interesado podrá aplicar la norma antiabuso interna y, luego de recharacterizar, aplicar el CDI sobre la operación resultante<sup>61</sup>. Esto significa que la necesidad de legislar sobre el abuso tributario ha surgido del ámbito del derecho tributario internacional, y que la comprensión y desarrollo del derecho tributario internacional permite que figuras como los CDI no interfieran con la necesidad de los Estados de establecer y ejecutar reglas para evitar el abuso tributario.

60 Ramírez, *Cláusula general antiabuso*, 17.

61 *Ibid.*

*Cláusula antiabuso en derecho comparado*

Una mirada a algunas jurisdicciones internacionales que han adoptado la cláusula general antiabuso permite tener un panorama sobre su efecto en diferentes regiones del mundo, como se aborda de manera detallada en la tabla 2 de la sección “Anexo”. Esta tabla se construye a partir de la revisión hecha por Ramírez<sup>62</sup> y por el Instituto Peruano de Derecho Tributario<sup>63</sup> sobre diferentes países. En la mayoría de estos se parte de unos principios reconocidos jurisprudencialmente, que luego se estructuran formalmente como parte de las leyes tributarias para el tratamiento de los casos de abuso tributario. De igual forma, se puede decir que los principios iniciales conforman la base de las normas antiabuso y que cada uno de los países da prioridad a unos elementos específicos para la determinación sobre la existencia o no del abuso.

*Comparación de la aplicación de las cláusulas Antiabuso Generales en diferentes jurisdicciones*

Ramírez<sup>64</sup> muestra que los países cuya legislación se circunscribe a una tradición civil, y que han codificado y adoptado una GAAR, generalmente necesitan del desarrollo jurisprudencial como herramienta adicional para delimitar su aplicación, como se observa en la tabla 3 de la sección “Anexos”.

62 *Ibid.*, 61-84.

63 María Teresa Soler Roch, “Las cláusulas anti-abuso específico y los convenios de doble imposición”, en *Memorias de las xxvii Jornadas Latinoamericanas de Derecho Latinoamericano. Tomo II* (Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2014).

64 Ramírez, *Cláusula general antiabuso*, 61-84.

Tomando en cuenta la información contenida en tabla recién citada, a partir de la identificación de los principios del Código Civil utilizados, así como el objetivo y aporte de estos para la determinación del abuso, se destaca que todos los modelos en la aplicación de las GAAR presentan limitaciones prácticas, lo que se evidencia en todos los países que han codificado las cláusulas y en aquellos que no, ya que en ambos casos es posible identificar restricciones para controlar el abuso tributario.

## **SOLUCIÓN**

La solución escogida se circunscribe a una reforma al marco legal en relación con la figura de abuso en materia tributaria, la cual debe responder a las dificultades técnicas que se establecieron en el acápite relacionado con la imposibilidad en la aplicación del artículo 869 E. T.

De acuerdo con lo expuesto, la finalidad de la crítica desarrollada es combatir la discrecionalidad del funcionario de la administración fiscal al momento de establecer cuándo una operación constituye abuso en el marco de la ley tributaria. Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, a continuación se presenta una propuesta de mejora del artículo previamente analizado, con el fin de establecer un marco legal que brinde seguridad jurídica tanto para la administración como para el contribuyente.

Finalmente, a propósito del caso práctico planteado se debe decir que, bajo la norma actual de abuso, dicha operación podría ser considerada abusiva en términos tributarios o también podría ser considerada legítima. Lo que se busca, precisamente, es plantear un caso en donde existan diferentes interpretaciones, con el fin de enriquecer el debate en torno a dicha cláusula e ilustrar los vacíos que presenta la norma respecto de su alcance y los criterios de aplicación.

De acuerdo con lo anterior y con el fin de evidenciar que en el caso propuesto son posibles varias interpretaciones, a continuación se presentará los argumentos que podría utilizar un funcionario de la administración tributaria para concluir que la operación objeto de debate y análisis en este documento se considera abusiva, en términos del actual artículo 869 del E. T. Así mismo, se propondrá la línea de defensa cuyo propósito será desvirtuar tales consideraciones, desarrollando las razones por las que no se configura abuso en materia tributaria.

El ejercicio que se presenta da cuenta de que, frente a la aplicación de las cláusulas antiabuso, existen zonas grises que dejan su práctica a discrecionalidad del funcionario de la administración, que en uso de sus facultades tendrá el deber de sustentar cuáles son los motivos que lo llevan a considerar que una operación puede ser pensada como abusiva.

### ***Hipótesis 1. La operación realizada por Emporio S. A. S. es abusiva en los términos del artículo 869 del E. T.***

Bajo esta alternativa, consideramos que la operación es abusiva porque no cumple con el principio de sustancia sobre la forma, no tiene una razón o propósito económico más allá del simple provecho tributario que ofrece la deducibilidad de los intereses generados. Si bien los actos jurídicos realizados por los contribuyentes (Emporio S. A. S. y Kiluminati S. A. S.) son válidos y están acorde a las disposiciones del Código de Comercio y del E. T., los motivos que sustentan la operación o que permiten establecer cuáles fueron los fines comerciales y económicos no son claros, y tampoco reflejan un interés diferente al de deducir los intereses sin cuestionamiento. Vale la pena preguntar, entonces, ¿cuáles razones motivaron a la Target a transferir dinero al SPV? Llama la atención que se quieran

evaluar los actos jurídicos aisladamente, como si cada uno de ellos no hiciera parte de una operación integral y que la suma de estos no generará un beneficio fiscal muy elevado sin responder a verdaderos criterios económicos que sustenten o justifiquen la realización de la operación propuesta.

Como expresa el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, el principio de sustancia sobre la forma “como el conjunto de características fundamentales, necesarias y permanentes que determinan la naturaleza de los hechos económicos, bajo el entendido de que la esencia, responde a lo que la cosa es, o el qué de una cosa, vale decir, el quid, núcleo o aspecto sustancial de la cosa, lo que es permanente y necesario, en oposición a su forma exterior”<sup>65</sup>. Según esta definición, se debe establecer cuál es la sustancia, los motivos reales que determinan o sustentan el acto o serie de actos, y no limitarse a lo que pretenda mostrar la forma adoptada, para concluir de manera apriorística que un acto cumple con las finalidades propias del ordenamiento legal. Por lo expuesto, es evidente que los actos jurídicos que sustentan los endeudamientos n.º 1 y n.º 2 son legales, no existe una artificiosidad en su creación porque su forma y nacimiento a la vida jurídica son válidos desde el punto de vista formal; sin embargo, la operación no evidencia sustancia o razones económicamente válidas que motiven la operación.

Es válido analizar si se cumplen los presupuestos previstos en el artículo 869 del E. T. para considerar la operación como abusiva. En ese sentido, se encuentra que la operación, a pesar de no incurrir en actos jurídicos artificiosos, carece de sustancia económica y tiene como finalidad obtener un provecho fiscal.

65 Consejo Técnico de la Contaduría Pública, “Oficio 103 del 24 de noviembre del 2006”.

En este caso, la empresa española se vale de una SPV no con el propósito de desarrollar un objeto social, sino con el único fin de endeudarla para que el dinero derivado del crédito se utilizara para comprar a la Compañía Target. Una vez fuera la accionista de la Target, esta última, vía reducción de capital y reparto de utilidades, le entregaría a la SPV el dinero para pagar la deuda inicialmente adquirida.

Como se observa, la SPV no ha generado “emprendimiento” alguno, no ejecuta ningún objeto social y Polo Etve (española) no necesitaba a la SPV para comprar la Target, pues pudo comprarla directamente. La única razón para involucrar a la SPV fue configurar una operación en la que obtuviera un beneficio fiscal. Por tanto, la existencia e intervención de la SPV se encuentra desprovista de sustancia económica, lo que hace que la operación sea abusiva.

Así las cosas, la operación –como un total de actos y analizada a la luz del artículo 869 E. T.– es considerada abusiva porque no hay argumentos económicos sólidos que soporten el hecho de que una SPV adquiera una deuda para comprar una Target que luego, sin razones comerciales diferentes a obtener un beneficio fiscal, entregue a la SPV el capital necesario para cubrir la deuda previamente adquirida, poniendo a su disposición parte importante de los recursos que ha conservado por algunos años.

Como puede observarse, el objeto de la operación analizada y su sustento jurídico no es otro que beneficiarse de la deducibilidad de intereses consagrada en la norma fiscal, con lo que se hace un esguince a la norma porque, en teoría, del préstamo n.º 2 sí se puede predicar necesidad, proporcionalidad y nexo causal con la actividad productora de renta y, por lo tanto, se podrá aplicar la deducibilidad de los intereses generados.

En la operación analizada no se evidencian actos artificiosos, ya que los mismos son válidos frente a la ley. Con todo, algunos de ellos están desprovistos de sustancia económica e implican un elevado beneficio tributario, con lo que se configuran criterios suficientes para considerar la operación abusiva. A partir de un análisis de la operación en su conjunto, no podrá existir más que la forma, sin sustancia, cuya ausencia dificulta identificar los criterios económicos o comerciales que llevaron a trasladar los recursos de una compañía a otra; solo se encuentra la posibilidad de beneficiarse fiscalmente a través de la deducibilidad de los intereses generados por el préstamo n.º 2.

Finalmente, la verdadera naturaleza del negocio e intención de las partes era realizar un traslado de la deuda del SPV a la Compañía Target para que esta última tomara la deducibilidad de los intereses de que tratan los artículos 107 y 118-1 del E. T., con lo que tiene lugar un abuso y la desconfiguración del efecto propio de la operación que era no tomarse la deducibilidad de los intereses generados.

Como bien lo expone la Corte Constitucional en sentencia C-015 de 1993:

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.

Así las cosas, es evidente que el único propósito de crear un SPV es generar un endeudamiento inmediatamente posterior para adquirir las acciones de una Compañía Target, para luego disminuir su capital y distribuir utilidades no gravadas. De esta manera, se cancela el préstamo n.º 1 en cabeza del SPV, que resulta en un elevado beneficio fiscal sin razones económicas. En este escenario, tiene lugar la desconfiguración de la materia imponible, que en este caso sería la no aplicación de una deducción de intereses.

### ***Hipótesis 2. La operación realizada por Emporio S. A. S. no configura abuso a la luz del artículo 869 del E. T.***

La operación objeto de análisis no constituye un abuso en materia tributaria toda vez que en ella no se configuran los criterios establecidos en el artículo 869 del E. T. La norma citada establece que, para que se constituya un abuso en materia tributaria, una operación deberá cumplir con los siguientes requisitos: (1) tener actos artificiosos, (2) no haber razones económicas y comerciales aparentes, (3) y generar un provecho tributario.

Como puede observarse, la mencionada norma establece los eventos donde una operación puede ser considerada abusiva. A la luz del determinado artículo, es evidente que no existe artificiosidad *per se* por el simple hecho de que exista un provecho tributario; argumentar que un acto puede ser artificioso solo porque su contenido conlleva un ahorro fiscal sería contradecir el derecho propio de los contribuyentes a reducir, a través de mecanismos legales, las cargas impositivas. Como bien lo expresa la Corte Constitucional en la sentencia c-015 de 1993:

El ahorro fiscal, el contribuyente se encuentra en su legítimo derecho, siempre respetando la normatividad vigente de minimizar la carga fiscal, por ejemplo un ciudadano puede abstenerse de consumir un producto, gracias al cual puede soslayar la obligación tributaria, poniéndose en un campo no regulado por el legislador.

De otro lado, los criterios económicos y comerciales que involucran la operación son totalmente válidos y están conformes a las normas comerciales, ya que es facultad de los accionistas disminuir el capital, así como distribuir dividendos no gravados, siempre y cuando dichos actos sigan los procedimientos propios establecidos en la legislación comercial y tributaria. Por lo expuesto, existen criterios comerciales que hacen válida esta operación.

Finalmente, como ya se expresó, el provecho tributario no es, en sí mismo, condicionante para la generación de un abuso en materia tributaria. Es conveniente, para preservar la seguridad jurídica, que el contribuyente tenga el derecho de usar los actos y formas legales establecidas, 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. La libertad para utilizar las formas legales, dentro del espectro mismo de estas y conforme con realidades fácticas y jurídicas, es un derecho y garantía de los ciudadanos.

## **PROPUESTA DE IMPACTO O MEJORA**

Es precisamente la ambigüedad planteada y la falta de claridad de la cláusula, así como las dificultades en su aplicación, la que nos lleva a plantear como propuesta de impacto una nueva redacción de la cláusula antiabuso, lo que implicaría una reforma legislativa.

## ***Exposición de motivos al proyecto de ley “Por medio de la cual se modifica el artículo 869 del Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones”***

### **Introducción**

Este proyecto de ley que se presenta al honorable Congreso de la República tiene como principal objetivo introducir una reforma legislativa que brinde mayor seguridad jurídica en relación con la figura del abuso del derecho en materia tributaria. La seguridad jurídica, entendida como certeza del derecho, exige previsibilidad de las acciones que le son propias al contribuyente y las de la administración fiscal. Se trata, entonces, de proteger la confianza o, en otros términos, la perspectiva fundada de los contribuyentes en cuál será la actuación de los poderes públicos en aplicación del derecho sustancial<sup>66</sup>. Así las cosas, como bien lo expresa la Fundación Impuestos y Competitividad de España, la primera razón por la que se cuestiona la compatibilidad con la seguridad jurídica y las normas antiabuso reside en el margen de apreciación e interpretación que se le otorga al funcionario del ente fiscalizador para valorar si concurre o no el presupuesto constitutivo de infracción. Ese amplio margen de discrecionalidad deriva, con frecuencia, de la inadecuada concepción o redacción de las normas antiabuso, que por lo general incluyen y se construyen en torno a conceptos jurídicos indeterminados, cuyo núcleo es esencialmente valorativo<sup>67</sup>.

66 Ernst & Young (EY) Abogados, *Cláusula general antiabuso tributaria en España. Propuesta para una mayor seguridad jurídica* (Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2015), <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/02/Cláusula-General-Antiabuso-Tributaria-en-España-Propuestas-para-una-mayor-seguridad-jur%C3%ADDica.pdf>.

67 *Ibid.*

Por lo expuesto, un cierto grado de incertidumbre ronda cuando el objetivo es evitar conductas que, amparadas en la literalidad de la norma, producen resultados que se perciben como contrarios a la justicia tributaria y al deber de solidaridad en el sostenimiento de los gastos públicos. En este sentido, surge como solución el recurso a conceptos jurídicos indeterminados en las normas antiabuso, dado que estas permiten adaptar el juicio sobre la licitud de una planificación fiscal particular a las circunstancias del caso concreto. Así, se evita hacer definiciones taxativas fácilmente sorteables por los contribuyentes, aunque se debe tener cuidado de que los mencionados conceptos no perjudiquen la seguridad jurídica, fenómeno que tiene lugar cuando, para fijar su contenido, no se atiende a la esencia o núcleo de los conceptos jurídicos indeterminados utilizados. Es decir que la inclusión de tales conceptos por sí misma no minimiza la seguridad jurídica en la aplicación de las normas antiabuso; lo que genera tal afectación es la utilización indistinta que en la interpretación de la cláusula se hace de ellos o la variación sustancial de su contenido y alcance. Para que las normas antiabuso se ajusten mejor a la garantía de seguridad jurídica es aconsejable, por tanto, aclarar desde la misma norma el núcleo, alcance y criterios de aplicación de los conceptos jurídicos indeterminados, con el fin de dar estabilidad interpretativa y aplicativa<sup>68</sup>.

En su exposición, la citada Fundación arguye que:

El segundo factor que puede afectar a la seguridad jurídica en la aplicación de normas antiabuso viene propiciado por la falta de precisión de sus consecuencias jurídicas. Es frecuente entender que la aplicación de la norma

68 *Ibid.*

antiabuso puede llevar a “ignorar” a efectos fiscales un determinado acto o negocio jurídico (con todos sus efectos fiscales) o bien alternatively a rechazar solo la aplicación de aquellas ventajas o beneficios fiscales para cuya obtención parecía estar diseñado. En el primer caso, los negocios jurídicos realizados no deberían desplegar eficacia alguna a efectos fiscales. En el segundo caso, se plantea el alcance que debe tener la declaración de la Administración tributaria (por ejemplo, de fraude de ley) y cuáles, de todos los efectos fiscales que pueden desplegar los actos o negocios realizados, deben ser corregidos mediante la aplicación de la norma antiabuso<sup>69</sup>.

En ese sentido, la Fundación concluye que, con el fin de que las normas antiabuso se ajusten mejor a la seguridad jurídica, sería pertinente, también, que los efectos de la aplicación de la norma antiabuso quedaran delimitados de forma clara y no dependieran de la decisión discrecional de la administración<sup>70</sup>.

En la misma línea esbozada por la Fundación española, se considera que la norma colombiana requiere modificaciones que permitan, tanto al administrado como a la administración, conocer y comprender unas reglas y criterios claros, que reduzcan el margen de interpretación subjetiva, para establecer, sin duda o con el menor margen de ella, cuándo una operación se puede catalogar como abusiva, y generar unas precisas y exactas consecuencias jurídicas, fiscales y económicas.

Por consiguiente, se pretende que, desde la norma, se aborde con total claridad y de manera completa cuáles son las situaciones que generan abuso tributario, así como establecer el marco legal, sustancial y procedimental que

69 *Ibid.*

70 *Ibid.*

permita saber cuándo y cómo un acto jurídico sospechoso de ser abusivo debe ser investigado y, en caso dado, recharacterizado (por ser aparentemente legal en su esencia, pero esconder unas intenciones subjetivas que derivan en una alteración, desfiguración o modificación de efectos tributarios ciertos).

Hay que resaltar que el contribuyente en muchas ocasiones se inclina a la elusión fiscal por los diferentes cambios normativos en esta materia, por desconocimiento de la ley y también como consecuencia de la deficiencia de la administración tributaria en el ejercicio de sus potestades de control y sanción.

Una norma que ofrezca las claridades y especificidades necesarias, una vez incluida dentro del ordenamiento tributario, tendrá un efecto disuasivo en los contribuyentes que se abstendrán de desarrollar e implementar figuras de planeación fiscal agresiva, por el temor a que la administración los fiscalice y concluya que en el caso se cometió un abuso y, por lo tanto, recharacterice la operación y liquide el impuesto correspondiente, con las sanciones e intereses a que haya lugar. Esta circunstancia tendrá como efecto una disminución en las cifras estadísticas de elusión tributaria.

Así mismo, es muy importante establecer que el verdadero efecto de la norma antiabuso dependerá también de la aplicación justa y objetiva por parte de la autoridad tributaria, de la doctrina que esta genere a partir de los casos particulares, de las declaraciones de abuso que se produzcan por dicha autoridad, y de la fortaleza que tengan los actos declarativos de abuso frente al examen judicial del que puedan ser objeto, es decir, que soporten los exámenes de legalidad por parte de los jueces de la República.

Por lo expuesto, si la administración tributaria utiliza de manera objetiva, justa y adecuada las facultades que la norma le otorga, generando con ello un acervo infranqueable

de antecedentes casuísticos, el efecto disuasivo frente a las planeaciones tributaria agresivas se fortalecerá y reducirá el margen de incertidumbre (margen de maniobra) sobre las consecuencias que tendría implementar estructuras fiscales abusivas.

En sentido contrario, si la cláusula no se reforma y no se corrige la indeterminación y ambigüedad en su redacción actual, y sumándole a ello su inaplicación por parte de la autoridad tributaria, el efecto disuasivo se desvanecerá y convertirá la norma en un postulado ilusorio, sin cuerpo y sin propósito. Esto devendrá en que en Colombia el espíritu de las cláusulas antiabuso no cobre vida ni tenga el efecto que el Estado quiere y necesita, es decir, aumentar el recaudo fiscal.

Como bien lo indica Ramírez<sup>71</sup> y se ha expuesto en este trabajo, la cláusula general antiabuso en Colombia está construida sobre instituciones jurídicas que tienen un importante desarrollo jurisprudencial y doctrinal. En este contexto, ha sido el Consejo de Estado el que ha enfatizado en que la autoridad tributaria tiene la obligación de defender los intereses del fisco, por lo que tiene la facultad de indagar por el contenido real de las transacciones y sus efectos fiscales con el objeto de materializar los principios de igualdad y capacidad económica que inspiran al sistema fiscal del país. Se evidencia que la tendencia jurisprudencial ha sido constante en privilegiar la sustancia sobre la forma en materia de caracterización de operaciones tributarias.

Sin perjuicio de lo expuesto, lo que se quiere en este proyecto de ley es tomar figuras que nos son propias (abuso del derecho, la simulación, el fraude a la ley) y que son más fácilmente asimilables a nuestro contexto legal para establecer el verdadero sentido de la cláusula antiabuso.

71 Ramírez, *Cláusula general antiabuso*, 144.

En este punto, hay que recordar, como lo hace Ramírez<sup>72</sup>, que dentro de la depuración conceptual del abuso del derecho que realizó la Corte Suprema de Justicia en los años treinta, fue incorporada a la jurisprudencia contenciosa su aproximación más radical, que implica entender que el abuso no solo ocurre cuando se utiliza un derecho con el ánimo de causar daño, sin que exista un interés legítimo de su titular, sino también cuando el derecho es ejercido desconociendo su finalidad económica o social, en términos de razonabilidad y proporcionalidad.

Tal reconocimiento ha resultado de gran importancia porque ha permitido encausar bajo el principio de abuso casos que de otro modo no habrían podido cuestionarse. Así las cosas, otro principio del fraude a la ley se ha incorporado a la realidad jurídica nacional, incluso en materia tributaria. Esta figura ha ayudado a atacar las estructuras implementadas al amparo de una norma protectora cuyo objeto es implicar indirectamente otra norma de carácter imperativo. Estas aproximaciones han facilitado dar una interpretación sustancial de los hechos a los cuales se aplica el derecho objetivo. En este sentido, tanto la jurisprudencia constitucional como la administrativa han dado pasos destacados hacia la construcción del principio de prevalencia de sustancia sobre la forma<sup>73</sup>.

### **Cláusulas antiabuso generales (GAAR) y particulares (SAAR)**

De acuerdo con la Fundación Impuestos y Competitividad de España:

Las cláusulas antielusión, pueden clasificarse según el grado de detalle con que aparece formulado su presupuesto

*72 Ibid.*

*73 Ibid.*, 145.

de hecho; así las cosas pueden ser cláusulas generales *general anti-avoidance rule*, o GAAR o en pueden contener reglas de carácter particulares *specific anti-avoidance rules*, en adelante SAAR. Las primeras, de expresión abierta y abstracta, y previstas para ser aplicadas a un número indefinido de casos, son aquéllas que se basan en principios tributarios generales de la correspondiente legislación doméstica con el objeto de evitar la elusión fiscal. Estas cláusulas GAARS otorgan a las Administraciones tributarias un mecanismo para denegar beneficios fiscales a las operaciones o transacciones que carecen de sustancia y cuyo único (principal, o uno de los principales) propósito/s es generar el derecho al citado beneficio fiscal<sup>74</sup>.

En la práctica, como lo reconoce la Fundación, existe una gran dificultad para concretar en casos particulares las cláusulas GAAR y SAAR, y para lograr su coexistencia en las normativas.

### **Contexto del nuevo artículo presentado**

Esta propuesta de reforma tiene como principal objetivo trazar un mecanismo efectivo para que el sistema tributario logre un mayor recaudo, una ejecución efectiva de su competencia de control y sanción, y la generación en los obligados tributarios de una cultura de transparencia, en la que no se contemple realizar operaciones fiscalmente abusivas.

En ese sentido, se considera imprescindible que:

1. La autoridad tributaria conserve su facultad de cuestionar, investigar y recharacterizar transacciones

<sup>74</sup> EY Abogados, *Cláusula general antiabuso tributaria*.

cuyo único propósito sea obtener un provecho tributario exagerado e ilegítimo.

2. Se establezcan los criterios objetivos, claros y expresos que permiten definir una operación como abusiva desde el punto de vista tributario.
3. Se establezca el debido proceso que debe agotar la administración tributaria con miras a decidir, de manera fundada y motivada, si una operación es abusiva desde el punto de vista tributario.
4. Se le informe al funcionario de qué aspectos debe tener certeza para calificar como abusiva una operación.
5. La Administración Tributaria reciba, como insumo, información de Superintendencias y otros entes de control sobre situaciones que estén bajo su competencia y que podrían tener inmersas situaciones que comporten abuso en materia tributaria. Por ejemplo, investigaciones societarias, de colusión, entre otras.
6. Las reglas establecidas no den margen de discrecionalidad y, por ende, la arbitrariedad al funcionario (operador jurídico).
7. Se superen las ambigüedades propias de expresiones tales como: “Sin razón o propósito económico y/o comercial aparente”; “independientemente de cualquier intención subjetiva adicional”; “cuando se evidencie, entre otras circunstancias...” “En términos económicos y/o comerciales, no es razonable”; “elevado beneficio fiscal”.

Por lo expuesto, se propone modificar el actual artículo 869 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 100 de la Ley 1819 del 2016, cláusula general antiabuso.

En Colombia, ya se ha implantado una cláusula general antiabuso, motivada por la necesidad de controlar el abuso tributario. Sin embargo, la norma no resulta tan eficiente de cara al sustento jurídico, en el que se preveía que la fiscalización se haría a partir de hipótesis en las que se le pide al contribuyente, mediante la inversión de la carga de la prueba, que demuestre que sus operaciones, actos y demás fueron hechos con un propósito de negocios, distinto al mero ahorro de impuestos. Su falta de eficiencia, a mi modo de ver, está determinada por:

- ▶ La ambigüedad en los criterios establecidos en la norma o la indeterminación excesiva de los criterios establecidos en la norma.
- ▶ La inexistencia de herramientas que permitan a la autoridad tributaria establecer casos sospechosos de abuso.

Así, se considera que el espíritu de la regla vigente es correcto, en el sentido en que los funcionarios de la administración tributaria puedan desconocer cualquier operación o acto jurídico de manera total o parcial, siempre que quede probado con la inversión de la carga de la prueba que hubo abuso por parte del contribuyente. Por tanto, continúa intacta la facultad de los funcionarios, previo a un análisis de la viabilidad en la configuración del abuso, de recaracterizar la operación, de acuerdo con la naturaleza que hubiese tenido. La diferencia entre la regla existente y la propuesta radica en los criterios que el funcionario deberá observar.

Desde la exposición de motivos de la norma ahora vigente se advertía sobre la extrema dificultad para probar el abuso, por lo que, desde tal reforma normativa<sup>75</sup>,

75 L. 1819/2016.

se introdujo un sistema en el que se invierte la carga de la prueba, lo que genera para el contribuyente la obligación de probar que la operación se realizó por motivos distintos a solo obtener un beneficio tributario.

Así las cosas, la reforma no se centra en la actuación del administrado frente a la autoridad tributaria, sino en los criterios y aspectos sustanciales que debe tener en cuenta el funcionario para calificar como sospechoso, investigar y decidir si se debe recharacterizar o no una operación presuntamente abusiva.

### **Propuestas adicionales al proyecto de reforma al artículo 869 del E. T.**

Se advierte que las normas antiabuso presentan dificultades en su aplicación en la medida en que la administración no cuenta con suficientes herramientas para conocer o advertir la existencia de operaciones abusivas. Así las cosas, es necesario que la ley o la reglamentación establezca como obligatoria la cooperación interinstitucional a efecto de que entidades como las Superintendencias remitan a la DIAN información sobre investigaciones en las que pueda existir abuso en materia fiscal.

Finalmente, se propone que el legislador desarrolle las SAAR junto a las entidades competentes y conecedoras de temas tributarios, con el propósito de hacer efectivo y dar vida al espíritu de control sobre operaciones que configuran abuso tributario.

### **Proyecto de ley concreto**

Se presenta una propuesta de texto que reforme el artículo 869 objeto de análisis en los siguientes términos.

**LEY**

**“Por medio de la cual se modifica el artículo 869 del Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones”**

El Congreso de la República de Colombia decreta:

**Artículo 1.º:** Modifíquese el artículo 300 de la Ley 1819 del 2016, el cual quedará así:

Abuso en materia tributaria. La ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho. En caso de abuso, nacerá el tributo tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos.

Constituirá abuso en materia tributaria la implementación de cualquier acto u operación tendiente a alterar, desfigurar o modificar artificiosamente los efectos tributarios en cabeza de un contribuyente, con la única finalidad de obtener provecho tributario ilegítimo, sin tener razón o propósito comercial.

**Artículo 2.º:** Agréguese al Estatuto Tributario el artículo 689-3, que quedará así:

Elementos que constituyen abuso en materia tributaria:

Se entenderá por *actos u operación abusiva* toda o parte de un acto jurídico, llámese *transacción, planificación, contrato, convención, acuerdo* que suscriba un contribuyente con el único fin de obtener un provecho fiscal.

Se entenderá por *alteración* todo acto del contribuyente tendiente a modificar los efectos económicos y jurídicos, que debían configurarse en caso de que el derecho

abusado no se hubiera extendido más allá de su finalidad legítima.

Se entenderá por *desfiguración* toda actuación tendiente a disfrazar o encubrir con apariencia diferente el semblante o la verdadera intención de un acto jurídico. Por lo expuesto, es el oscurecimiento o el impedimento de percibir la forma y figura de algo, o la alteración de sus verdaderas circunstancias y consecuencias jurídicas.

Se entenderá por *modificación artificiosa de los efectos tributarios* la utilización de actos o procedimientos cuyo resultado consista en cambiar los efectos tributarios de una conducta, o todo acto jurídico o económico que de otra manera habría nacido al mundo jurídico.

Se entenderá por *provecho tributario ilegítimo* el diferimiento, eliminación o reducción del tributo o un aumento de las pérdidas fiscales, las deducciones o la extensión de beneficios o exenciones o cualquier otro tipo de ventaja fiscal que resulte exagerado o excesivo frente a la obligación fiscal. Se entenderá por *excesivo* un beneficio fiscal que supere el porcentaje (%) del impuesto que estaría a cargo del contribuyente si no hubiera ejecutado la operación objeto de calificación.

Se entenderá por *razón o propósito comercial* la manera en que se ha llevado a cabo la operación, las forma y sustancia, el calendario de la operación de inversión y el resultado de la operación. Así mismo, serán elementos del propósito comercial el cambio en la posición financiera del contribuyente por consecuencia de la operación.

**Artículo 3.º:** Agréguese al Estatuto Tributario el artículo 689-4, que quedará así:

Test de razonabilidad y proporcionalidad para establecer el abuso en materia tributaria.

El funcionario de la administración fiscal tendrá que realizar un test de racionalidad y proporcionalidad de los criterios establecidos por el artículo 1.º de la presente ley. Solo una vez desarrollado este test, y agotado el debido proceso de que trata el artículo 869-1 de este Estatuto, podrá emitir acto administrativo en el que defina si la operación objeto de análisis constituye abuso tributario.

La configuración aislada de cualquiera de los criterios establecidos en los artículos 1.º y 2.º no genera por sí sola abuso en materia tributaria.

**Artículo 4.º:** Agréguese al Estatuto Tributario el artículo 869-3, que quedará así:

Consecuencias de configurar abuso en materia tributaria.

Una vez una operación sea considerada abusiva en materia tributaria, el funcionario de la administración fiscal podrá recharacterizarla o reconfigurarla; esto presupone como consecuencia desconocer los efectos jurídicos y tributarios de la operación analizada.

Se entiende por *recharacterizar* o *reconfigurar* la potestad con que cuenta la administración tributaria para determinar la verdadera naturaleza y efectos tributarios de las operaciones que constituyan abuso. En este sentido, podrá expedir los actos administrativos y liquidará los impuestos, intereses y sanciones respectivos, siempre y cuando realice el test de razonabilidad y proporcionalidad, y establezca que efectivamente hay un abuso o una operación abusiva.

Sin perjuicio de lo expuesto, el funcionario de la administración fiscal deberá solicitar o requerir al contribuyente que aporte la documentación o medios probatorios válidos en relación con una operación sospechosa de abuso en caso de que haya una denuncia, una alerta del sistema o una actuación de oficio.

**Artículo 5.º:** Agréguese al Estatuto Tributario el artículo 689-5, que quedará así:

Cooperación Interinstitucional: a partir de la entrada en vigor de la presente reforma, todas las superintendencias, la Fiscalía General de la Nación, las secretarías de Hacienda y demás entes de control deberán informar a la DIAN sobre la existencia de investigaciones respecto a asuntos que puedan configurar o involucrar operaciones de abuso tributario. Para tal efecto, mediante reglamentación que el Gobierno Nacional deberá expedir en un término de tres años, se establecerán las pautas y criterios con el fin de determinar qué información deberá ser remitida por tales entes a la DIAN.

### **Mejoras derivadas de la propuesta de reforma presentada**

La reforma tributaria propuesta tiene como principal objetivo propender por la mayor garantía a la seguridad jurídica en relación con la aplicación de las normas antiabuso en Colombia, lo que implica la disminución del riesgo de discrecionalidad del funcionario de la administración tributaria al momento de realizar un análisis de abuso en materia fiscal.

*Artículo 1.º del proyecto de reforma (propuesta de mejora frente al inciso 2 del artículo 300 de la Ley 1819 del 2016 del E. T.)*

La norma propuesta por esta reforma es mejor y difiere del previo artículo 869 del E. T. porque se ocupa de definir el concepto de abuso en materia tributaria (artículo 1.º), con lo que supera la imprecisión técnica de la actual norma, que introduce, en su primer inciso, la consecuencia de la conducta realizada por el contribuyente (recaracterización).

Como es evidente, primero se debe establecer que la “ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho”, con el fin de limitar la conducta que creemos que debe ser sancionable. Esta afirmación es traída de la tradición jurídica alemana, donde la norma tiene implícita la prohibición de una conducta. Sobre el particular, Paul Cahn-Speyer afirma que se abusa de las formas jurídicas cuando se utilizan de manera no conforme con la finalidad para la que las ha formulado y las protege el legislador, a fin de establecer el resultado contrario al espíritu de la norma y eso no es otra cosa que el fraude a la ley<sup>76</sup>. Una vez se define una conducta prohibida y se delimitan las facultades propias que tienen los contribuyentes en la vida negocial, se define en él (artículo 1.º) qué se debe entender por *abuso en materia tributaria*.

Como puede observarse, la definición de *abuso* consagrada por esta reforma trae elementos del antiguo artículo 300 de la Ley 1819 del 2016. Sin embargo, difiere en la medida en que se agregan elementos que la Ley 1607 del 2012 establecía y que se consideran válidos al momento de analizar si se ha configurado un abuso en materia tributaria.

Así las cosas, esta reforma plantea agregar (o mejor, retomar) los verbos rectores *alterar*, *desfigurar* o *modificar* porque permiten tipificar con mayor certidumbre la conducta y operación. Así mismo, el artículo 1.º agrega a la definición propuesta: “artificialmente los efectos tributarios en cabeza de un contribuyente con la única finalidad de obtener provecho tributario ilegítimo, sin tener razón o propósito comercial”. Como puede evidenciarse, del artículo citado agrega el provecho tributario

76 Cahn-Speyer Wells, “La defraudación fiscal y el fraude”, 69.

ilegítimo, lo que excluye de tipificación el provecho legítimo, consideración que no se establecía en el artículo 300 de la Ley 1819 del 2016, de tal manera que se brinda mayor seguridad jurídica en su aplicación.

*Artículo 2.º del proyecto de reforma (propuesta de mejora frente a los párrafos 1.º, 2.º y 3.º del artículo 300 de la Ley 1819 del 2016)*

El artículo 2.º del proyecto de reforma se limita a establecer y definir cada uno de los elementos que el artículo 1.º propone como constitutivos de abuso en materia tributaria. Los párrafos del artículo 300 de la Ley 1819, si bien definían alguno de los elementos consagrados en la norma, no contenían la definición para cada uno de ellos. Así es como el antiguo artículo no definió qué debía entenderse como “propósito económico y comercial aparente”. De la misma manera, cuando en el párrafo 2.º se expone qué debe entenderse por *artificiosidad*, el numeral 3 afirma que artificiosidad tiene lugar cuando “la celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes”. Esta afirmación no puede tenerse como desarrollo del concepto artificiosidad, toda vez que esta definición corresponde al concepto de simulación de actos jurídicos, figura que desde el punto de vista jurídico tiene efectos diferentes al acto artificioso.

Por lo expuesto, este proyecto de ley pretende definir correctamente y establecer con rigurosidad cuáles son los criterios que de manera clara y objetiva indican que un supuesto fáctico se adecua típicamente al concepto de abuso tributario. Esto se hace con el fin de cumplir el reto de no convertir en rígida la misma norma y de que la norma se encuentre en un punto medio, donde tenga un grado de aplicación efectivo, pero a su vez proporcione seguridad jurídica para los contribuyentes.

*Artículo 3.º del proyecto de reforma (propuesta de mejora al agregar un elemento en relación con la seguridad jurídica al artículo 300 de la Ley 1819 del 2016)*

El artículo 3.º del proyecto agrega un test de razonabilidad y proporcionalidad. Se trata de un elemento nuevo no contenido en el artículo 300 de la Ley 1819 del 2016, como instrumento para afianzar la coherencia de la norma con el principio de seguridad jurídica a los contribuyentes y a los funcionarios que pretendan analizar el abuso en materia tributaria en una operación concreta.

Por lo expuesto, establece el artículo propuesto que solo una vez agotado dicho test, y agotado el debido proceso de que trata el artículo 869-1, podrá emitir acto administrativo en el que defina si la operación objeto de análisis constituye abuso tributario. El test debe ser analizado con los elementos propuestos por los artículos 1.º y 2.º de la presente reforma, y servirá como sustento para abrir el determinado proceso de fiscalización.

Finalmente, es muy importante recordar que la configuración aislada de cualquiera de los criterios establecidos en los artículos 1.º y 2.º no genera por sí sola abuso en materia tributaria.

*Artículo 4.º del proyecto de reforma (propuesta de mejora frente al inciso 1.º del artículo 300 de la Ley 1819 del 2016 del E. T.)*

Como ya se mencionó, el abuso en materia tributaria se debe definir en un primer momento para analizar después cuál es la consecuencia que se deriva. Así, el artículo 4.º del proyecto de reforma trae como consecuencias del abuso en materia tributaria (una vez definida esta) cuáles deben ser sus elementos constituyentes. En el inciso 1 del artículo 300 de la Ley 1819 del 2016 se establecía la consecuencia antes de la definición, caso que en nuestra

interpretación es un error de técnica legislativa. Por este motivo, la consecuencia posterior a la definición del abuso será la recaracterización de la operación.

De otro lado, frente a los problemas de seguridad jurídica se agrega un elemento nuevo que desconocía el antiguo artículo 300 así:

[...] el funcionario de la administración fiscal deberá solicitar o requerir al contribuyente que aporte la documentación o medios probatorios válidos en relación con una operación sospechosa de abuso en caso de que haya una denuncia, una alerta del sistema o una actuación de oficio.

*Artículo 5.º del proyecto de reforma (propuesta de mejora al agregar otro elemento en relación con la seguridad jurídica al artículo 300 de la ley 1819 del 2016)*

Se quiere integrar un sistema donde todos los entes del Estado, superintendencias, Fiscalía General de la Nación, secretarías de Hacienda y demás entes de control tengan el deber de informar a la DIAN sobre la existencia de investigaciones respecto a asuntos que puedan configurar o involucrar operaciones de abuso tributario. Dicha información solamente deberá ser tomada y analizada a la luz de los artículos aquí desarrollados con el fin de brindar seguridad jurídica y garantías al momento de analizar la viabilidad y constitución del abuso señalado.

## BIBLIOGRAFÍA

- Acosta, Simón Eugenio. *Del fraude de la ley al conflicto en la aplicación de normas tributarias. Economía, derecho y tributación. Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begue*. Salamanca: Ediciones Universidad de Salamanca, 2005.
- Ametuchi, Andrea. *El ordenamiento jurídico financiero*. Bogotá D. C.: Editorial Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 1999.
- Briceno de Valencia, Martha Teresa. “La interpretación de los tratados para evitar la doble tributación”, presentación, VIII Asamblea de la Asociación Iberoamericana de Tribunales de Justicia Fiscal o Administrativa, octubre del 2010, <https://es.scribd.com/document/137088627/Conferencia-Interpretacion-de-los-Tratados-para-Evitar-la-Doble-Imposicion-Dra-Martha-Teresa-Briceno-Consejo-de-Estado>.
- Cahn-Speyer Wells, Paul. “La potestad de la administración para calificar los hechos de acuerdo con su naturaleza económica”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* (2006): 7-60, [http://www.ipdt.org/editor/docs/01\\_Rev44\\_PCSW.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev44_PCSW.pdf).
- Cahn-Speyer Wells, Paul. “La defraudación fiscal y el fraude a la ley: luces y sombras”, en XXVII *Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Tomo I*, 15-2000. Cartagena D. E.: Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT), 2004.
- Cermeño, César Camilo, Juan Camilo de Bedout, Sonia Andrés y Carlos Mario Clopatofsky. *Proceso tributario: teoría y práctica*. Bogotá D. C.: Legis, 2016.
- Comba, Luis Alberto. *La elusión fiscal*. Argentina: Universidad Siglo XXI, 2013, [https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/73027/1/2017\\_Laura-Soto\\_Documentos-IEF.pdf](https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/73027/1/2017_Laura-Soto_Documentos-IEF.pdf).
- Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. “Informe final presentado al ministro de hacienda y crédito público”, informe, Fedesarrollo, diciembre del 2015, <http://site2015.afic.com.co/wp-content/uploads/2016/03/IFMH2015.pdf>.

Congreso de la República de Colombia. “Exposición de motivos del proyecto de Ley 1819 del 2016, ‘por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones’”, documento, Congreso de la República de Colombia, 2016, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/Exposici%C3%B3n%20de%20Motivos%20Reforma%20Estructural%202016.pdf>.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. “Oficio 103 del 24 de noviembre del 2006”.

De Broe, Luc. *International Tax Planning & Prevention of Abuse Under Domestic Tax Law, Tax Treaties & Ec-Law*. Ámsterdam: IBFD Doctoral Series, 2008, <https://lirias.kuleuven.be/bitstream/1979/897/2/doctoraat.pdf>.

De Broe, Luc. *International Tax Planning of Abuse: A Study Under Domestic Tax Law, Tax Treaties, and EC Law in Relation to Conduit and Base Companies*. Ámsterdam: IBFD, 2007.

Emiliani, Raimundo. *Curso razonado de las obligaciones*. Bogotá: Universidad Sergio Arboleda, 2001.

Ernst & Young EY Abogados. *Cláusula general antiabuso tributaria en España. Propuesta para una mayor seguridad jurídica*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2015, <http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2016/02/Cl%C3%A1usula-General-Antiabuso-Tributaria-en-Espa%C3%ADa-Propuestas-para-una-mayor-seguridad-jur%C3%ADdica.pdf>.

García Novoa, César. “Aproximaciones al concepto de elusión y evasión tributaria en el actual contexto internacional”, en *Nueva fiscalidad. Estudios en homenaje a Jacques Malherbe*, 2-125. Bogotá D. C.: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2017.

García Novoa, César. “Forma y sustancia en los convenios de doble imposición internacional”, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, 20-100. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005.

- International Fiscal Association (IFA). *Cahiers de Droit Fiscal International: Form and Substance in Tax Law*. Holanda: Kluwer Law International, 2002.
- Lewin, Alfredo. “Los convenios para evitar la doble imposición: los problemas de las fuentes”, en *xxxiii Jornadas Colombianas de Derecho Tributario: memorias*, 14-45. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2008.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficio”, documento, OCDE, 2014, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios\\_9789264207813-es#page11](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es#page11).
- Pérez Ayala, José Luis. *El régimen fiscal de las economías de opción en un contexto globalizado*. Madrid: Universidad San Pablo CEU, 2006, [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2006\\_22.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2006_22.pdf).
- Ramírez, Héctor Gustavo. *Cláusula general antiabuso. Del análisis teórico a la aplicación práctica*. Bogotá D. C.: Editorial Universidad del Rosario, 2016.
- Rozo, Carolina. “Tributación corporativa a la luz de las legislaciones de Estados Unidos, México, Perú y Holanda”, en *37 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, 48-103. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2013.
- Sáinz de Bujanda, Fernando. *Análisis jurídico del hecho imponible, hacienda y derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966.
- Sierra, Hernando. *El derecho y el revés del impuesto: legalidad tributaria y evasión*. Medellín: Señal Editora, 1988.
- Soler Roch, María Teresa. “Las cláusulas anti-abuso específico y los convenios de doble imposición”, en *Memorias de las xxvii Jornadas Latinoamericanas de Derecho Latinoamericano. Tomo II*, 31-479. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, 2014.
- Tarsitano, Alberto. *El principio de la realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del fisco*. Buenos Aires: Educa, 2000.

Valencia Zea, Arturo. *Derecho civil. Obligaciones*. Bogotá: Temis, 1997.

Vogel, Klaus. *Derecho tributario internacional*. Bogotá: Temis, 2001.

### ***Jurisprudencia y otras fuentes***

C. Const., Sent. C-258, may. 7/2013. M. P. Jorge Ignacio Pretelt.

C. Const., Sent. C-556, 1992.

C. Const., Sent. T-511, 1993.

C. E., Sec. Cuarta, Sala de lo contencioso administrativo, Expediente n.º 0203, nov. 1/1991.

C. E., Sec. Cuarta, Sala de lo contencioso administrativo, Expediente n.º 1957, mar. 2/1990.

C. E., Sec. Cuarta, Sala de lo contencioso administrativo, Expediente n.º 11650, jul. 3/2003.

C. E., Sec. Tercera, Sala de lo contencioso administrativo, Expediente n.º 10641, ago. 19/1999.

STJC, asunto C-196/04, sep. 12/2006. Cadbury Schweppes plc and Cadbury Schweppe Overseas Ltd v Commissioners of Inland Revenue (Reference for a preliminary ruling from the Special Commissioners of Income Tax, London).

## ANEXOS

Tabla 1. Sentencias relevantes como antecedente de la cláusula antiabuso en Colombia

SENTENCIA	CASO
<p>Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 2 de marzo de 1990. Referencia: Expediente 1957</p>	<p>La declaración de renta del año 1980 del contribuyente demandante arrojó un saldo a favor, derivada de la pérdida originada en la venta de cuotas sociales a un vínculo económico.</p>
<p>Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 3 de julio del 2003. Referencia: Expediente 11650</p>	<p>La sociedad Texas Petroleum Company presentó declaración de impuesto de renta por el año gravable 1994, liquidando a un saldo a favor de \$2 855 917 000. Luego, presentó corrección a la anterior declaración, con una disminución del saldo a favor de \$2 801 507 000. El 22 de noviembre solicitó la compensación del saldo a favor, el cual fue reconocido y compensado mediante la Resolución 1121 de diciembre de 1995. El 12 de abril de 1996, presentó corrección a la declaración, en la cual denunció nuevos ingresos por venta de un campo petrolero y solicitó como costo fiscal por dicha enajenación \$124 424 727 000, una pérdida líquida de \$10 766 564 000, y liquidó un saldo a favor de \$2 801 507 000.</p>
<p>Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 1 de noviembre de 1991. Referencia: Expediente 0203</p>	<p>Recurso de apelación interpuesto por Malterías Unidas S. A. contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca el 25 de abril de 1984, la cual accedió parcialmente a las súplicas de la demanda de revisión de la operación administrativa que determinó el impuesto de renta y complementarios a cargo por el período gravable de 1975.</p>

CONCEPTO DE LA ADMINISTRACIÓN	CONCEPTO DEL CONSEJO DE ESTADO / CORTE CONSTITUCIONAL
<p>La operación de compraventa no reflejó la realidad económica, ya que el precio difiere notoriamente del precio de mercado.</p>	<p>Es función de la administración tributaria indagar por el contenido real de las transacciones, de manera que se impusiera la verdad sobre el ropaje formal que daban los contribuyentes.</p> <p>Es función intrínseca de la administración tributaria vigilar las transacciones y determinar su valor frente a la norma analizada (impuesto sobre la renta).</p>
<p>El contribuyente omitió una operación realizada en el año gravable, que luego declaró cuando obtuvo evidencias de las deducciones que podrían neutralizar tales ingresos; no obstante, no era claro que ingresos y deducciones coincidieran en el mismo año gravable.</p>	<p>Los funcionarios tienen el deber de buscar la verdad sustancial de las operaciones con el fin de evitar perjuicios al fisco. Por tal motivo están facultados para indagar y solicitar información que consideren relevantes.</p> <p>Esta sentencia acoge la doctrina de prevalencia de la sustancia sobre la forma, en la medida en que la autoridad judicial expresamente reconoce a la autoridad administrativa la facultad y el deber de ignorar la forma legal de acuerdos u operaciones, y mirar su verdadera sustancia con el fin de prevenir el uso de estructuras artificiales usadas para la elusión fiscal.</p>
<p>La inspección a los libros de contabilidad de la empresa profirió liquidación oficial de revisión, con base en lo encontrado. Como resultado, se adicionó la renta declarada, se desestimó deducciones propuestas, incrementó el patrimonio e impuso sanción por libros de contabilidad e inexactitud.</p> <p>El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, con la sentencia del 26 de abril, apoyó a la administración tributaria y desestimó los alegatos de la empresa cuestionada.</p>	<p>A partir del conocimiento de la sentencia impugnada, el Consejo de Estado se refirió al alcance real de la contabilidad, y a su vocación de reflejar la verdadera identidad de las transacciones, con independencia del ropaje jurídico que las partes les den.</p>





SENTENCIA	CASO
<p>Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 19 de mayo del 2011</p>	<p>Recurso de apelación interpuesto contra la resolución confirmatoria 008 del 25 de mayo del 2007, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución 032 del 4 de mayo del 2006, que rechazó el valor solicitado en devolución por la suma de \$348 375 000, generado en la declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000 de la sociedad Almadelco en liquidación, administrada por Fiduciaria Cafetera S. A.</p>
<p>Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 19 de agosto de 1999. Referencia: Expediente 10641</p>	<p>Abuso del derecho de asociación y libertad de empresa, cuando la creación de una sociedad obedece a un objetivo ilegítimo, consistente en realizar fraude a la ley.</p>
<p>Corte Constitucional, Sentencia C-556 de 1992</p>	<p>El Gobierno nacional declaró el estado de conmoción interior por la grave situación en materia judicial y carcelaria, ocasionada por la interposición de recursos de habeas corpus, que resultaban procedentes por el marco regulatorio penal que en ese momento se encontraba vigente. Ante la intempestiva liberación de sindicatos de graves delitos contra la integridad y la vida de la población colombiana, el Gobierno expidió el Decreto Legislativo 1155 de 1992, que declara el estado de excepción y modifica algunas normas del procedimiento penal.</p>

CONCEPTO DE LA ADMINISTRACIÓN	CONCEPTO DEL CONSEJO DE ESTADO / CORTE CONSTITUCIONAL
<p>Negar el valor solicitado en devolución por la suma de \$348 375 000, generado a partir de la declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000.</p>	<p>No se pueden dejar de lado las reglas fundamentales que enmarcan el procedimiento tributario, ya que todas las actuaciones deben sustituirse en la oportunidad procesal indicada por la ley.</p>
<p>El vehículo societario fue utilizado con el fin de habilitar a los socios para realizar una actividad que, directamente, tenían prohibida.</p>	<p>Pese a que la personalidad es un privilegio que la ley otorga a la sociedad exclusivamente para el fin concreto y determinado que se propuso al momento de su creación, cuando en su desarrollo práctico propicia abusos y fraudes, es necesario prescindir o superar la forma externa de la persona jurídica para desvelar las personas e intereses ocultos tras ella.</p>
	<p>La Corte Constitucional declara que la medida es constitucional porque reúne los requisitos exigidos por la Constitución y no desborda las facultades que se le otorgan al Gobierno. No obstante, el salvamento de voto de dos magistrados ilustra la situación en la cual el abuso del derecho puede conducir a un fraude a la ley.</p>





SENTENCIA	CASO
Corte Constitucional, Sentencia C-056 de 1993	Demanda de inexecutableidad contra normas del Estatuto de Contratación que regulaban los contratos de prestación de servicios personales. Se sostiene que se viola la igualdad en cuanto que los contratistas tienen un régimen diferente, con menores garantías que las que gozan los trabajadores oficiales y los empleados públicos.
Corte Constitucional, Sentencia T-511 del 8 de noviembre de 1993	El tutelante solicitó que se ordene a su arrendataria de un bien inmueble que le permita entrar a dicho inmueble en horarios específicos y preacordados, con el fin de mostrar a posibles interesados el inmueble que va a arrendar. La arrendataria se opone a dicha autorización argumentando la inviolabilidad del domicilio, y el derecho que contractualmente adquirió, que la autoriza a gozar del bien y a permitir el acceso únicamente a quienes ella considere conveniente.
Corte Constitucional, Sentencia C-015 de 1993	El ciudadano Jorge Echeverry solicitó a la Corte Constitucional declarar la inexecutableidad del artículo 278 del Estatuto Tributario <sup>77</sup> .

77 E. T., art. 278. "Costo mínimo de los inmuebles adquiridos con préstamos. Cuando se adquieran bienes raíces con préstamos de entidades sometidas a la vigilancia del Estado, el precio de compra fijado en la escritura no podrá ser inferior a una suma en la cual el préstamo represente el 70 % del total. Los notarios se abstendrán de autorizar las escrituras que no cumplan con este requisito".

CONCEPTO DE LA ADMINISTRACIÓN	CONCEPTO DEL CONSEJO DE ESTADO / CORTE CONSTITUCIONAL
	<p>La Corte Constitucional concluyó que, por tratarse de situaciones sustancialmente diferentes, es razonable que tengan regímenes diferenciados. Advierte que el uso arbitrario de esta modalidad de vinculación no podría conllevar un ejercicio abusivo, puesto que, en ese caso, el ordenamiento jurídico rechazaría tal alcance de la norma, lo cual implica que, <i>per se</i>, la norma analizada sea inexecutable.</p>
	<p>Es uno de los primeros pronunciamientos de la Corte Constitucional sobre el alcance del deber de respetar los derechos ajenos y no abusar de los propios. En él se concluye que en el Estado de derecho no existen derechos subjetivos absolutos, de forma que quien ejerza un derecho subjetivo estará siempre sujeto a examinar si dicho ejercicio se compadece con la finalidad prevista en el ordenamiento, su adecuación para el fin propuesto, y el no sacrificio de un derecho ajeno de mayor jerarquía.</p>
	<p>La Corte Suprema de Justicia abordó por primera vez las características, finalidades e interpretación de las normas tributarias en el contexto del recientemente consagrado, pronunciándose sobre las implicaciones de la solidaridad, los límites de la libertad de empresa y contractual, el deber de contribuir, el abuso del derecho y la prevalencia de la sustancia de las operaciones económicas sobre su forma jurídica.</p>

*Fuente:* información adaptada de Ramírez, *Cláusula general antiabuso*, 35-50.

Tabla 2. Perspectiva internacional a la cláusula antiabuso<sup>78</sup>

PAÍS	INTRODUCCIÓN DE LA CLÁUSULA ANTIEVASIÓN	ORDENAMIENTO ACTUAL	CONCEPTOS CONTEMPLADOS PARA EL ESTUDIO DE LOS CASOS DE POSIBLE ABUSO
<b>Alemania</b>	1919 por medio de la orden imperial sobre impuestos	Artículo 42 del Código Tributario de 1997, modificado en los años 2000 y 2002	<p>Abuso de las posibilidades de configuración jurídica. La ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho. En caso de abuso, nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos<sup>79</sup>.</p> <p>El requisito fundamental para que exista una construcción abusiva es la falta de adecuación en términos de sentido económico.</p> <p>Requisitos para que se configure el abuso de las posibilidades de configuración jurídica: (1) que se trate de actos o negocios jurídicos insólitos; (2) que las partes obtengan un resultado económico semejante al que obtendrían de no haber abusado de las formas jurídicas; (3) que las desventajas jurídicas sea las mínimas al abusar de la forma<sup>80</sup>.</p>
<b>España</b>	Artículo 24 de la Ley General Tributaria	Norma general antiabuso contenida en la Ley General Tributaria	<p>Existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: (a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; (b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.</p>

78 Cahn-Speyer Wells, "La defraudación fiscal y el fraude", 61-84.

79 Ramírez, *Cláusula general antiabuso*.

80 Cahn-Speyer Wells, "La defraudación fiscal y el fraude".

OBSERVACIONES	SÍNTESIS DE LA DOCTRINA
<p>La norma prohíbe una conducta: la elusión de las normas fiscales por medio de abuso del derecho a la libertad de configuración negocial. Si esto ocurre, el ordenamiento prevé una consecuencia: para efectos fiscales, se tendrá que la conducta realizada corresponde con la forma jurídica que mejor refleje la finalidad económica real.</p> <p>Para la configuración de abuso es determinante que el fin de la actuación sea la obtención de una ventaja fiscal. Así, para la doctrina alemana es preponderante la intención del sujeto para la configuración del abuso: sin intención no hay abuso porque no se persigue, al menos conscientemente, el beneficio fiscal.</p>	<p>La doctrina alemana se inclina por revisar la conducta desde una razonabilidad económica, desde la perspectiva de un tercero independiente, para determinar si el presunto infractor persiguió un fin diferente del menoscabo tributario. Únicamente cuando la conclusión sea que un tercero solo habría ejecutado tal conducta para un alivio a su carga tributaria, los actos utilizados para tal efecto podrían considerarse como abusivos, toda vez que el infractor obró con la intención de defraudar el fisco. Esta determinación se condiciona al cumplimiento de un procedimiento de verificación de la correspondencia de la forma jurídica utilizada, frente a la sustancia económica de la operación.</p>
<p>La configuración de abuso requiere la verificación de unos requisitos: artificiosidad o impropiedad de la forma jurídica utilizada, carencia de un propósito de negocios, finalidad o efecto de evitación, total o parcial del tributo o erosión de su base gravable. Así, la elusión fiscal que no cumpla los tres requisitos no puede ser calificada como abusiva, y aunque pudiera ser reprochable, no podrá ser sancionada.</p>	<p>Para la aplicación de la cláusula antiabuso, un primer aspecto que se debe tener en cuenta es la necesidad de apreciar el comportamiento de la persona sujeta a tributación a la luz del fin perseguido por la libertad comunitaria que, en principio, podría amparar tal comportamiento<sup>81</sup>. Es decir que hay abuso y puede aplicarse una cláusula antiabuso de tipo fiscal cuando el comportamiento del contribuyente no se ajusta o no se encuentra cubierto por los fines que persigue la norma comunitaria.</p>

81 STJC, de 12 de septiembre de 2006, asunto C-196/2004.





PAÍS	INTRODUCCIÓN DE LA CLÁUSULA ANTIEVASIÓN	ORDENAMIENTO ACTUAL	CONCEPTOS CONTEMPLADOS PARA EL ESTUDIO DE LOS CASOS DE POSIBLE ABUSO
<b>Francia</b>	Artículo 64 del Código de los Procedimientos Fiscales	Artículo 64 del Código de los- Procedimientos Fiscales	No podrán ser opuestos a la administración de los impuestos los actos que disimulen el alcance verdadero de un contrato o de una convención. El principal presupuesto para desestimar los actos prohibidos es la intención del contribuyente de eludir la tributación, mediante actos calificados como abuso de derecho.
<b>Portugal</b>	Artículo 38 de la Ley General Tributaria bajo el rótulo Ineficacia de actos y negocios jurídicos	Cláusula anti-abuso especial, artículo 73 del Código do Imposto sobre das Pessoas Colectivas	El propósito principal es dejar sin efecto aquellas operaciones principalmente realizadas con medios artificiosos o fraudulentos y con abuso de las formas jurídicas que suprimen, minoran o reducen la tributación, sin respetar las normas que serían aplicables.
<b>Unión Europea</b>	Legislaciones internas y directrices comunitarias	Directiva de Impuestos del 2005	La lucha contra la evasión y el fraude fiscal requiere acción nacional, de la Comunidad Europea y del orden global.

OBSERVACIONES	SÍNTESIS DE LA DOCTRINA
<p>El derecho privado francés no prohíbe la simulación, ya que primará la voluntad de las partes sobre la literalidad de las palabras. La simulación implica que el negocio jurídico externo será oponible a terceros siempre que estos no resultan perjudicados por el negocio real subyacente.</p>	<p>Francia adoptó la figura del abuso del derecho como mecanismo más amplio en su alcance, por medio del cual buscó cuestionar las operaciones que carezcan de sustancia de negocios, pero que no encuadran dentro del concepto.</p>
<p>Norma antielusiva especial para las fusiones: no se aplica el régimen de fusiones cuando las operaciones tengan como principal objetivo o como uno de los principales objetivos la evasión fiscal.</p>	
<p>Tal como lo explica García Novoa, en Europa, en virtud de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo del 12 de julio del 2016, se adoptan normas para evitar la elusión fiscal<sup>82</sup>, cuya idea es que todos los Estados miembros queden comprometidos a establecer, en sus ordenamientos internos, una norma antiabuso fundamentada en los mismos principios, para superar las diferencias que existían entre los Estados miembros en la materia. Indica el autor que el estándar de la cláusula antiabuso en la Unión se fija sobre tres elementos, a saber: ausencia de una realidad económica, finalidad básicamente fiscal y contravención del propio objetivo de la Directiva. A esto se le sumaría la artificiosidad, es decir, cuando tales carecen de sustancia económica. Como vemos, los elementos sobre los que se construye la cláusula antiabuso en Europa son los mismos generales que se han observado en este documento<sup>83</sup>.</p>	<p>El ente supranacional europeo insiste en la importancia de combatir las conductas elusivas y evasoras en materia fiscal, acogiendo las herramientas comunitarias.</p>

82 Consejo de la Unión Europea. Directiva (ue) 2016/1164. Artículo 6, Norma General contra las Prácticas Abusivas.

83 García Novoa, "Aproximaciones al concepto de elusión", 645.





PAÍS	INTRODUCCIÓN DE LA CLÁUSULA ANTEVASIÓN	ORDENAMIENTO ACTUAL	CONCEPTOS CONTEMPLADOS PARA EL ESTUDIO DE LOS CASOS DE POSIBLE ABUSO
Estados Unidos	Principios construidos jurisprudencialmente	En el 2010, Estados Unidos adoptó una cláusula legal general que codificó “la doctrina de la sustancia económica”.	<p>La doctrina de la sustancia económica establece que ciertos beneficios fiscales no serán permitidos y se desconocerán si la transacción no tiene sustancia económica o carece de un propósito u objetivo comercial. Así, una transacción tendrá sustancia económica solo si (1) la transacción modifica de manera significativa la posición económica del contribuyente y (2) el contribuyente tiene un motivo sustancial para hacer parte de la transacción.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El Código de Regulación Federal incluyó una cláusula antiabuso de aplicación restringida para las <i>partnerships</i>, la cual establece que no estarán sujetas a impuestos las <i>partnerships</i> que: (1) se asocien de acuerdo con el principio de buena fe y tengan propósito comercial, y (2) se estructuren teniendo en cuenta el principio de sustancia sobre forma.</li> </ul>
Brasil	Artículo 116 del Código Tributario Nacional	Artículo 116 del Código Tributario Nacional	La autoridad administrativa podrá desestimar actos y negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular la producción del hecho imponible del tributo o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, observados los procedimientos que se establezcan mediante ley ordinaria.

OBSERVACIONES	SÍNTESIS DE LA DOCTRINA
<p>La sustancia económica y el propósito de negocios son dos instituciones complementarias con diferentes alcances. El primero evalúa la relevancia de la operación desde la perspectiva de su significación financiera para las partes, restando validez a aquellas operaciones en que no se produjo una modificación económica relevante. Así, la consecuencia fiscal favorable será negada si el beneficio financiero derivado de la transacción resulta insignificante si se compara con el beneficio fiscal. El segundo indaga por la razón comercial de las partes para incurrir en la operación, de manera que, más allá de su relevancia económica, la operación debe tener una causa comercial que la justifique.</p>	<p>La doctrina de la sustancia sobre la forma que la administración tributaria y las Cortes de Estados Unidos han fallado reconocen la recaracterización de una operación que se predique abusiva; en consonancia, la sustancia y la esencia de la transacción son factores fundamentales para evaluarla. Si alguno de estos casos difiere significativamente de la realidad o de las formas escogidas por las partes, nos encontraremos ante un abuso en materia tributaria.</p>
<p>La cláusula brasileña es una cláusula de amplia aplicación por la sencillez.</p>	<p>La cláusula involucra todos los actos elusivos que se constituyan sin causa o con el fin de encubrir otro negocio real (por simulación o fraude a la ley), cuyo resultado conlleva una reducción de impacto tributario mayor a aquella que razonablemente podría derivarse de la aplicación ordinaria de la norma tributaria, en caso de que se hubieran realizado los hechos económicos sustanciales, de conformidad con su correspondiente caracterización jurídica.</p>





PAÍS	INTRODUCCIÓN DE LA CLÁUSULA ANTIEVASIÓN	ORDENAMIENTO ACTUAL	CONCEPTOS CONTEMPLADOS PARA EL ESTUDIO DE LOS CASOS DE POSIBLE ABUSO
<b>Reino Unido</b>	Desarrollos de origen jurisprudencial que se presentaron principalmente a finales de los años setenta. Doctrina Duke of Westminster	Doctrina Ramsay	Doctrinas base: <ul style="list-style-type: none"> <li>• La administración no debería, cuando las partes de una transacción ejecuten una serie de actos legales para obtener un resultado, cuestionar la operación por considerar que otra serie de actos hubieran podido ser implementados, si ello implica ineficiencia desde el punto de vista estrictamente fiscal.</li> <li>• La existencia de una serie de operaciones preestablecidas escalonadas, que no tengan otro fin comercial o mercantil distinto a evitar la causación del tributo, de manera que se compara entre el resultado comercial final obtenido con las transacciones y el negocio típico que de acuerdo con la legislación debió aplicarse, para proceder a aplicar el hecho generador que coincida con los resultados comerciales obtenidos luego de las operaciones.</li> </ul>
<b>Italia</b>	Cláusula GAAR en su legislación tributaria en 1990	En 1997 se reemplazó la GAAR inicial por otra aplicación más general.	Los beneficios tributarios originados en una transacción pueden ser desconocidos por la administración de impuestos cuando sean obtenidos a través de medios abusivos.

OBSERVACIONES	SÍNTESIS DE LA DOCTRINA
<p>Estas doctrinas han enriquecido el debate en el Reino Unido, por ser al mismo tiempo contradictorias. Sin embargo, el sistema legal del Reino Unido no tiene una cláusula GAAR general, y estas doctrinas han sido adoptadas para incorporar en su sistema jurídico cláusulas de esta clase.</p>	<p>Se investiga la sustancia económica de la transacción, restándole importancia al formalismo legal.</p>
<p>El ordenamiento jurídico italiano se caracteriza por privilegiar los principios de legalidad y certeza, y por dotar de amplias garantías a los contribuyentes, lo que ha impedido una utilización más frecuente de la GAAR.</p>	<p>Los tribunales italianos utilizan una definición de <i>abuso</i> basada en el concepto de fraude a la ley proveniente del derecho civil, la cual señala que este consiste en el derecho por fuera de los límites establecidos en el ordenamiento jurídico.</p>

*Fuente:* información adaptada de Ramírez, *Cláusula general antiabuso*, 61-85.

Tabla 3. Comparación de la aplicación de las GAAR en diferentes sistemas jurídicos

PAÍS	PRINCIPIO DEL CÓDIGO CIVIL
<b>Alemania</b>	Principio de la buena fe (parágrafo 242 del Bürgerliches Gesetzbuch).
<b>Francia</b>	Artículos 544 y 1382 del Código Civil, que establecen la doctrina del fraude a la ley o abuso del derecho.
<b>España</b>	Normas establecidas en el Código Civil sobre el abuso del derecho.
<b>Estados Unidos</b>	Doctrinas como la Sham Doctrine o la Economic Substance Doctrine.
<b>Reino Unido</b>	Doctrinas como la Sham Doctrine.

OBJETIVO DEL PRINCIPIO	APORTE
Proteger los casos de abuso del derecho.	Permite a los jueces tomar decisiones con independencia de la literalidad de una norma en los casos que exista un evidente abuso al derecho.
Fraude a la ley o abuso del derecho: ocurre cuando un individuo, quien tiene la posibilidad de escoger entre diferentes formas jurídicas para alcanzar un resultado particular, utiliza una forma legal permitida con “malicia” o con un motivo impropio.	Esta doctrina fue aplicada en materia fiscal con la introducción de la GAAR francesa en el artículo 46 del Estatuto Tributario Francés, para poder enfrentar las situaciones que exceden el texto de la norma, pero constituyen fraude a la ley.
Enfrentar estructuras abusivas o carentes de sustancia.	Los jueces aplican las normas establecidas en el Código Civil sobre el abuso del derecho en los casos de abuso fiscal, dada la complejidad del texto en la norma GAAR.
Identificar los casos donde se puede facultar a la administración de impuestos americana para que recaracterice los actos cuestionables.	Las doctrinas no siempre son adoptadas por las Cortes, lo cual llevó a la implementación de normas que fijan los elementos del abuso legal, como la sección 1409 en el ACT 2010, donde se estableció que no serían permitidos los beneficios tributarios en ningún caso si la transacción o estructura adoptada no cuenta con una sustancia económica o propósito de negocio.
Brinda elementos de análisis para determinar si las estructuras adoptadas tienen como única finalidad obtener beneficios fiscales.	No se tiene codificada una GAAR; se trabaja desde los principios aportados por Doctrinas como la Sham Doctrine.

*Fuente:* información adaptada de Ramírez, *Cláusula general antiabuso*, 85-88.



# SOBRE LOS AUTORES

## Compiladora

### ***Eleonora Lozano Rodríguez***

Abogada, economista y magíster en Economía de la Universidad de los Andes. Doctora en Derecho de la Universidad de Salamanca. Directora de la Maestría y de la Especialización en Tributación de la Universidad de los Andes. Principalmente, profesora preocupada por la enseñanza de la tributación.

## Autores

### ***Iván Felipe Aguirre García***

Abogado de la Pontificia Universidad Javeriana de Bogotá, especialista en legislación financiera y magíster en tributación de la Universidad de los Andes. Consultor en temas financieros y tributarios.

### ***Santiago Álvarez Posada***

Abogado del Colegio Mayor Nuestra Señora del Rosario de Bogotá D. C., especialista en Tributación de la Universidad de los Andes, aspirante al título de Magister en Tributación de la Universidad de los Andes. Cuenta con experiencia en temas relacionados con planeación tributaria, conformación de sociedades, Derecho Civil, Derecho Comercial. Actualmente se desempeña como asociado de la firma PE&G en Bogotá Colombia.

***María Alejandra Buitrago Berjan***

Es abogada de la Universidad del Rosario, especialista en tributación de la Universidad de los Andes y aspirante al título de magíster en tributación en la misma institución. Actualmente trabaja como asociada en el área de Impuestos y Comercio Internacional de la firma DLA Piper Martínez Beltrán.

***Juan Carlos Durán Uribe***

Abogado *cum laude* de la Universidad de los Andes. Se desempeñó como primer gestor académico de la Maestría en Tributación de la misma institución. Del diseño metodológico del curso de la maestría Metodología para la resolución de casos tributarios, en el cual participó, así como de otras experiencias pedagógicas que ha tenido, surgió su interés por adelantar la Maestría en Educación de la Universidad de los Andes, de la cual hoy es candidato.

***Cristian Camilo Garavito Romero***

Contador público de la Universidad Externado de Colombia, especialista en derecho tributario de la Universidad de los Andes y aspirante al título de magíster en tributación de esta universidad. Cuenta con amplia experiencia en el área de consultoría y cumplimiento tributario en diversos sectores de la economía. Actualmente, se desempeña como *senior manager* de la práctica de impuestos de Ernst & Young en Colombia.

***Gloria Johana Morales Osorio***

Licenciada en Lengua Castellana y magíster en Literatura. Trabajó en el Centro de Español de la Universidad de los Andes coordinando los cursos de escritura académica intensiva de pregrado. También ha sido profesora de escritura académica en posgrado y está interesada en acompañar pedagógicamente la enseñanza de la escritura y la lectura en la educación superior.

***Luis Felipe Paredes Orjuela***

Abogado egresado del Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario, especialista en tributación y candidato a magíster en esa misma especialidad en la Universidad de los Andes. Cuenta con experiencia en consultoría tributaria nacional e internacional, manejo de impuestos nacionales y territoriales, litigios, reestructuraciones empresariales, fusiones, adquisiciones, estructuración de proyectos en materia de comercio exterior y planeación de operaciones de financiamiento internacional.

***Josué David Soto Montenegro***

Abogado de la Universidad Jorge Tadeo Lozano, especialista en tributación de la Universidad de los Andes y magíster en tributación de la Universidad de los Andes. Se desempeñó como investigador de la Consultoría para los Derechos Humanos y el Desplazamiento (Codhes) en el 2018; actualmente, es sustanciador del Grupo de Análisis de la Información (GRAI) de la Jurisdicción Especial para la Paz (JEP)

***Ruby Esperanza Yaya Escobar***

Licenciada en Biología de la Universidad Distrital Francisco José de Caldas, especialista y magíster en Educación de la Universidad de los Andes. Líder del frente de innovaciones educativas con tecnología en posgrado del Centro de Innovación en Tecnología y Educación (ConectaTE) y profesora de apoyo de cursos de la concentración de educación y TIC de la Maestría en Educación. Especialmente, profesora maravillada con el aporte de las TIC a la educación.



**4 años**

Este libro se publicó en el 2020, año en el que se celebra el cuadragésimo aniversario de la fundación de **Enfiteones Unidos**, consignada en el Acta n.º 19-80 del Comité Ejecutivo del 13 de febrero de 1980. En estas cuatro décadas, ha construido un catálogo diverso con el fin de divulgar la investigación y la creación que se producen en la Universidad y contribuir al diálogo de saberes nacional y regional.