

**Análisis crítico de la facultad de recaracterización o reconfiguración de la
Administración Tributaria en Colombia desde el año 2020 a 2024**

Alba Lucía Robayo Pérez

Andrés Forero Forero

Universidad Santo Tomás
Maestría en Derecho Administrativo
Facultad de Derecho
Bogotá, Colombia

2025

**Análisis crítico de la facultad de recaracterización o reconfiguración de la
Administración Tributaria en Colombia desde el año 2020 a 2024**

Director: Iván Humberto Galvis Macías

Alba Lucía Robayo Pérez

Andrés Forero Forero

Trabajo de grado para optar al título de Magister en Derecho Administrativo

Universidad Santo Tomás
Maestría en Derecho Administrativo
Facultad de Derecho
Bogotá, Colombia

2025

Resumen

Esta investigación analiza de forma crítica la facultad de reconfiguración y/o recaracterización de la DIAN prevista en los artículos 869 y 869-1 del Estatuto Tributario. A través de un enfoque dogmático y empírico, mediante el examen de la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, doctrina oficial e información de la DIAN se evaluó la aplicación de la facultad de reconfiguración y/o recaracterización en los años 2020 al 2024. Se concluye que la facultad no ha cumplido los objetivos, con los cuales se implementó conforme la Ley 1607 de 2012 debido a dificultades normativas y prácticas en su aplicación. Se formulan algunas propuestas normativas y administrativas orientadas a mejorar la operatividad de la facultad de reconfiguración y/o recaracterización.

Palabras Clave:

Abuso tributario, Cláusula antiabuso, recaracterización, reconfiguración.

Tabla de contenido

1.Finalidades de la facultad de recaracterización o reconfiguración	9
1.1. Origen de la cláusula antiabuso en materia tributaria.....	9
1.2. Las cláusulas antiabuso en el derecho comparado	17
1.3. Diferencias entre el abuso tributario y la planeación tributaria.	21
1.4. Incorporación de la facultad de reconfiguración en el ordenamiento jurídico colombiano	24
2.Presupuestos de la facultad de reconfiguración o recaracterización	38
2.1. La expresión de la facultad sancionatoria de la Administración Tributaria	38
2.2. Elementos de la facultad de recaracterización o reconfiguración	42
2.3. Procedimiento administrativo para la aplicación de la facultad.....	46
2.4. Análisis jurisprudencial	50
3.Aplicación de la facultad en el período comprendido entre 2020 a 2024.....	68
4.Análisis crítico de la facultad de recaraterización o reconfiguración	75
5.Propuestas para optimizar la aplicación de la facultad	90

Introducción

La evasión y elusión del hecho que da origen a la causación del tributo no es una situación reciente, de esta manera lo enunciaba el autor alemán Albert Hensel en su obra “Derecho Tributario” de 1933, reconociendo la divergencia que podría configurarse entre el hecho generador del tributo que el legislador pretende gravar y la ocurrencia del hecho económico plasmado en la legislación, generando el deber al mismo órgano legislativo de pronunciarse respecto a esa situación (Hensel, 1933).

Así, la evasión y elusión fiscal son fenómenos económicos que han permeado la cultura tributaria en Colombia, lo que ha ocasionado el desequilibrio de las finanzas del Estado, y, por ende, ha dificultado el cumplimiento de los fines del Estado afectando el interés general (Charria y Rosales, 2019).

De acuerdo con la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN en el Informe de lucha contra la evasión y el contrabando correspondiente a la vigencia fiscal 2024, las cifras de evasión y elusión tributaria se estiman entre los \$80 y 100 billones anuales, lo cual representa un inmenso problema fiscal, en la medida que, se perjudica la capacidad estatal para la financiación de la prestación de los servicios públicos y el desarrollo de los programas sociales. Entre los impuestos que generan menor recaudo está la evasión de renta de las empresas (personas jurídicas) e IVA con 3.4% y 1.3 % del PIB respectivamente (2025).

Para contrarrestar los efectos del abuso tributario, y teniendo en cuenta que, en la legislación interna la Administración no contaba con las suficientes facultades para investigar los casos de fraude o abuso a la ley tributaria, el Congreso de la República incorporó en la normatividad colombiana la cláusula general antiabuso tributario con la Ley 1607 de 2012, con efectos desde el año 2013, adicionando los artículos 869, 869-1 y 869-2 al Estatuto Tributario. Estas normas fueron modificadas de manera sustancial por la Ley 1819 de 2016, en sus artículos 300, 302 y 303.

Se resalta que, en la implementación de la cláusula se incluyeron diversos mecanismos de control del abuso dirigidos a incrementar el recaudo, entre ellos, la facultad a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, para reconfigurar o recharacterizar aquellas operaciones que carezcan de objetivo económico y cuya finalidad sea obtener un provecho tributario.

No obstante, pese a ser incorporada en el ordenamiento jurídico colombiano desde el año 2012 y modificada en el año 2016 fue hasta el año 2020 con la Resolución No. 000004 del 7 de enero de 2020 que la DIAN reglamentó el procedimiento para la imposición de las medidas correctivas contra actos que sean reconocidos como abuso en materia tributaria.

Para la realización del proyecto, dentro de la metodología se usará la vía descriptiva con enfoque mixto. En la vía descriptiva se analizará la consolidación del uso de la facultad de reconfiguración o recharacterización consagrada en el artículo 869 y siguientes del Estatuto Tributario.

El método para seguir será del tipo *análisis-síntesis*, en la medida que, se describirán los elementos de la cláusula de antiabuso tributario dentro de los cuales se

sitúan la facultad de recaracterización o reconfiguración de la Administración Tributaria y el procedimiento para su aplicación, objeto de esta investigación.

De manera específica, se describirá la facultad de recaracterización o reconfiguración, para luego establecer cuáles son sus finalidades, y por último evaluar si la figura ha logrado cumplir con los resultados por los cuales fue incorporada en el ordenamiento jurídico nacional.

Posteriormente, se analizarán los conceptos emitidos por la DIAN y la jurisprudencia proferida por las Altas Cortes en las que se han pronunciado respecto a la aplicación de esta medida, o que hayan abordado el tema. Concomitante a esto, se presentarán los resultados de una petición presentada a la DIAN con el fin de establecer el número de procedimientos en los que la Administración Tributaria ha hecho uso de esta figura, el resultado de su aplicación y las barreras o dificultades que se han concretado en su materialización.

El instrumento de investigación utilizado para analizar el material recaudado serán las fichas RAE, que se dividirán en estado del arte y estado de la cuestión, de las cuales se extraerán los elementos que se adecuan al objeto de investigación.

Ahora bien, es pertinente llevar a cabo esta investigación, porque el abuso tributario ocupa un lugar preminente en la cultura tributaria en Colombia, generando efectos negativos en las finanzas estatales, y, por tanto, en el cumplimiento de los fines esenciales del Estado (Charria y Rosales, 2019).

Esta investigación surge como consecuencia de la inquietud sobre la aplicación de la facultad de recaracterización o reconfiguración. Dicha facultad ha sido incorporada en distintas legislaciones como un mecanismo para contrarrestar y disuadir el abuso tributario.

Luego de revisar la literatura en materia tributaria colombiana, no se encontraron elementos que permitieran establecer cómo la facultad de recaracterización o reconfiguración de la Administración Tributaria ha sido aplicada de manera concreta en la actividad tributaria, y tampoco, si dicha figura ha logrado contrarrestar los fenómenos de abuso tributario. Así las cosas, el problema de investigación que se estudia en este trabajo corresponde a adelantar un análisis crítico de la facultad otorgada a la DIAN, en el marco de la cláusula general de antiabuso tributario.

En ese sentido, en la presente investigación se adelantará el análisis crítico de la facultad de recaracterización o reconfiguración otorgada a la DIAN mediante la Ley 1607 de 2012, modificada con la Ley 1819 de 2016 y reglamentada por la Resolución No. 0004 de 2020 y se definirá cuál ha sido su alcance en la aplicación de la figura durante el período comprendido entre los años 2020 a 2024.

Conforme la indagación que se adelantará, se estudiarán la aplicación, sus finalidades, para así determinar si dicha facultad ha logrado consolidar el objetivo con el que fue incorporado al ordenamiento jurídico nacional. Por último, se formulará una propuesta para su aplicación.

1. Finalidades de la facultad de recaracterización o reconfiguración

1.1 Origen de la cláusula antiabuso en materia tributaria

Previo a entrar en materia, y para tener una concepción de lo que se entiende por abuso de las formas jurídicas en materia tributaria es necesario acudir a la teoría del abuso del derecho.

Así, Rengifo García (2002) sostiene que el abuso del derecho fue estudiado inicialmente a partir del derecho de propiedad, pero que actualmente es aplicable a todos los derechos subjetivos.

La figura del abuso es principalmente una forma de control de los derechos, además de aquellas situaciones en las que el ordenamiento otorga prerrogativas, poder o concede facultades a los particulares. En ese orden de ideas, para establecer la existencia del abuso del derecho existen dos posiciones:

- (i) La posición subjetivista infiere que se configura el abuso a partir de tres criterios desarrollados por la jurisprudencia, estos son: a) ausencia del interés serio y legítimo para el agente; b) intención de ocasionar perjuicio (*animus nocendi*); c) acción culposa del titular del derecho subjetivo.
- (ii) La posición objetivista supone que el abuso del derecho se da cuando hay un ejercicio anormal o irregular de un derecho subjetivo (Rengifo, 2002).

Teniendo en cuenta estas posiciones, el autor concluye que para determinar si se configura un abuso del derecho es preciso tener en cuenta la finalidad que tiene cada derecho y que le corresponde al intérprete concluir si el ejercicio o no de un derecho es abusivo conforme a los principios y valores contemplados en la Constitución Política.

De manera concreta, el abuso en materia tributaria se puede definir como aquella situación que se genera como consecuencia de una o varias operaciones o actos jurídicos artificiosos carentes de propósito económico, y que se encuentran dirigidos a la obtención de un beneficio tributario.

En lo atinente a los elementos constitutivos de esta figura, la doctrina internacional y nacional (Cermeño et al., 2024) sostiene que existen varias teorías, entre las que se resaltan:

- Simulación. Este postulado parte de la creación de una realidad jurídica ficticia o el ocultamiento de un acto jurídico (Weeghel, 2010). En la legislación española esta teoría fue la acogida, en la que se expresa *que los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizados por las partes* (Ley General Tributaria, 2003).
- Sustancia sobre forma. El origen de esta teoría se encuentra inmersa en la Constitución Política de Colombia, en el artículo 228, se menciona que la Administración Pública debe dar prevalencia a lo sustancial sobre lo formal. Con todo eso, este postulado tiene diferentes elementos y herramientas, dando lugar al desarrollo de otros principios, que están inmersos en la definición adoptada por la legislación colombiana:

- Doctrina del propósito de negocios. Esta premisa aparece por primera vez en el famoso caso *Gregory v. Helvering* en Estados Unidos en 1935 confirmando el fallo que el año anterior habría proferido el juez Learned Hand en el Tribunal de Apelaciones del Segundo Circuito. En el fallo se rechazó el negocio jurídico objeto de litigio por la ausencia del propósito comercial o económico, por cuanto, se evidenció el provecho fiscal que buscaban los contribuyentes, y, por tanto, el abuso tributario.

En esta providencia el juez aplicó el principio de sustancia sobre la forma, y utilizó sus facultades para recharacterizar las transacciones realizadas en el negocio jurídico aparente.

- Serie de transacciones. A partir de este postulado, se presume la existencia de una serie de operaciones que buscan esconder el negocio jurídico real y se cimienta la racionalidad procedimental (Wilcox, 2008).

- Abuso del derecho. Este principio se encuentra consagrado en la Constitución Política en el artículo 95, y será desarrollado posteriormente en este escrito.
- Fraude a la ley. Este postulado había sido incluido en la Ley 1607 de 2012 como acto equivalente al abuso en materia tributario, sin embargo, con la reforma de 2016 la expresión fue suprimida.

Vale la pena aclarar que, las corrientes mencionadas ya están presentes en la norma colombiana como principios generales del Derecho, o son concebidos como postulados expresos en la Constitución Política (Cermeño et al., 2024).

De esta forma, las cláusulas generales antiabuso consisten en estructuras normativas cuyo fundamento de hecho se plasma de manera amplia, y a su ocurrencia se le atribuyen consecuencias jurídicas, que residen en conceder facultades a la Administración Tributaria para verificar y establecer si el contribuyente incurrió en un acto u operación carente de un propósito económico, ante lo cual, esta podrá desconocer el negocio realizado con ánimo elusorio y procederá con la aplicación con la sanción que la norma tipifique (García, 2012).

Para la doctora Medina (2017), las cláusulas generales antiabuso son un obstáculo contra libertad contractual que entorpece el empleo de beneficios tributarios a negocios que por su naturaleza no tienen derecho a su adecuación y que por medio de estrategias ajenas se persigue acceder a estas.

De la misma manera, el autor Delgado Pacheco (2017) manifiesta que las normas antiabuso son preceptos jurídicos que otorga a la administración tributaria la potestad de exigir el pago de los impuestos, a través de la recharacterización de las operaciones económicas.

Cabe anotar que, el principal objetivo de las cláusulas de antiabuso tributario es el control y prevención de las ventajas tributarias que de manera ilegal obtienen los responsables del impuesto cuando desarrollan conductas orientadas a eludir la causación de este.

Ahora bien, respecto a la incorporación de las cláusulas generales en los ordenamientos tributarios, el profesor García Novoa (2004) considera que si bien existen métodos para planificar el pago de los tributos no es permitido ejercerlos fuera de los límites prudenciales, en las siguientes palabras:

si las economías de opción, por definición, no pueden gravarse, pues derivan de “evitación” del hecho imponible, parece que los ordenamientos tributarios pueden arrogarse la legitimidad de habilitar potestades que permiten excepcionalmente exigir el gravamen sobre comportamientos que pueden desbordar el marco estricto de esas economías de opción.

Respecto al término economía de opción, el doctor Piza (2020) menciona que en un modelo de estado neoliberal existe un espacio de libertad, en el cual, el contribuyente tiene la facultad de construir y/o elegir las formas jurídicas que más le convengan para adelantar sus operaciones en las que puedan acceder a una menor carga tributaria. No obstante, el autor advierte que para que sea legítimo el uso de la economía de opción es necesario que no haya abuso tributario, es decir, carente de la utilización de formas engañosas o artificiosas sin propósito distinto al ahorro tributario.

Aunado a lo anterior, y para comprender la urgencia de la creación de cláusulas antiabuso, el doctor García (2004) manifiesta que la elusión fiscal es la respuesta del intercambio de dos acontecimientos: (i) la desnaturalización de la causa del acto o negocio jurídico realizado por el contribuyente, y, (ii) la obtención del lucro sobre la inexistencia de los presupuestos que generarían la causación del impuesto o en su defecto, la comisión de una operación económica que genere un menor gravamen contemplado en el ordenamiento jurídico nacional.

En ese escenario, las legislaciones tributarias han estructurado dos tipos de cláusulas antiabuso, en el primer grupo están aquellas en las que se concibe un presupuesto jurídico cuyo efecto jurídico es rechazar el acto abusivo utilizado, de forma que, pese a haberse usado, no se evite la aplicación de la ley que se busca eludir; y, en el segundo grupo se encuentra la estandarización de supuestos de hechos subrogatorios, con los cuales el órgano legislativo responde obstaculizando la adecuación de un hecho generador con menos tributo, y cuyo uso en el caso concreto no siempre será ilegal, dado que, se permite su aplicación sin que sea considerado abuso calificado por la norma (Anguita, 2017).

En el panorama colombiano, diferentes estudios, entre ellos el informe de Tributación y competitividad publicado por la DIAN (2017) y el informe Evasión Tributaria en América Latina de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe -CEPAL (2019) han confirmado que uno de los principales motivos por los que los contribuyentes eluden o evaden tributos tiene un vínculo con la falta de credibilidad en el trabajo de las instituciones públicas que dirigen los recursos públicos y la ausencia de participación ciudadana en la incorporación de legislación tributaria, lo que demuestra de carencia de cultura tributaria (Hoyos, 2020).

En materia tributaria, la Corte Constitucional hizo referencia al concepto de abuso de las formas jurídicas por primera vez en la sentencia C-015 de 1993¹, equiparando el concepto de abuso al de elusión, en la medida que, se configuraba la violación indirecta de la ley a través del abuso del derecho, contrario al fraude de la ley o la evasión. En estos eventos se presenta una manifiesta violación de la ley.

En todo caso, respecto al origen de las normas antiabuso, el doctor Morales Arias (2010) ha señalado que su invención no tiene asidero en la legislación interna de un Estado en particular, sino en los comentarios de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) al Convenio para evitar la doble imposición (CDI), como la excepción al cumplimiento del mencionado convenio con otro Estado.

Ahora bien, vale la pena aclarar que estas normas antiabuso tienen una finalidad diferente a las cláusulas especiales antielusión (Special Anti Avoidance Rules – SAAR). Estas últimas, en palabras de Héctor Ramírez (2016), buscan que los efectos tributarios de algunos negocios o actos de los particulares estén sometidos a restricciones dirigidas a reclamar el cumplimiento de las condiciones para evitar los efectos tributarios definidos en la ley. Entretanto, la cláusula antiabuso forma parte de las herramientas elaboradas por los Estados para controlar los fenómenos de elusión.

¹ Sentencia C-015 de 1993. La libertad para la utilización de las formas jurídicas, sin embargo, tiene límites que es conveniente precisar, particularmente cuando a ellos se apela con el propósito prevalente de evitar los impuestos o su pago. En estos casos, la transacción respectiva no podrá ser considerada por la legislación tributaria, de acuerdo con los efectos que produce de conformidad con el derecho privado, sin tomar en consideración el resultado económico. De otra parte, el abuso de las formas jurídicas, patente en la utilización de definiciones y categorías con miras principalmente a evadir o eludir el pago de impuestos, le sustrae su legitimidad, y obliga al Estado a desestimar sus efectos. La intención juris deberá ser desplazada por el intento facti.

Respecto a su origen, la doctora Carmen Gamarra (2018) sostiene que las cláusulas antielusión fueron incorporada por primera vez en la legislación de Nueva Zelanda en el año 1878. El desarrollo de esta figura siguió en el continente europeo principalmente en Italia y Francia quienes hablaron acerca del método de interpretación para la normatividad tributaria. Para el caso de América Latina, el primer autor en tratar el asunto fue el doctrinante argentino Dino Jarach que en su libro “Hecho Imponible” se refirió al principio de realidad económica, que luego fue introducido en la Ley Argentina No. 11.683 de 1946.

A manera de ejemplo de las cláusulas de antielusión la legislación tributaria colombiana trae los artículos 319 a 319-9 del Estatuto Tributario, en los que se regula todo lo relacionado a las consecuencias tributarias de la escisión y fusión de sociedades colombianas y los aportes en especie a una sociedad colombiana.

En el primer evento, la norma tiene la finalidad de impedir la venta de activos o acciones de sociedades nacionales se salga del escenario tributario, ya sea por la escisión o fusión de la sociedad, a través del requisito de que la mayoría de los socios intervengan en la sociedad que resulte de esa actividad con la misma proporción accionaria que tenían previo a realizar esa operación.

En el segundo caso, el estatuto establece algunas restricciones encaminadas a evitar que a través del aporte en especie a sociedades colombianas se disponga de bienes buscando evitar la causación del impuesto correspondiente, ya sea de renta o por la ganancia ocasional, si la operación hubiese sido la compraventa.

De la misma manera, se restringe la alteración de la base gravable de la sociedad que recibe, en tanto que, en ausencia de las disposiciones mencionadas, esa sociedad aumentaría la cuota de depreciación sobre un activo que ya fue susceptible de depreciación (Monroy, 2022).

Así las cosas, es claro que mientras las cláusulas antielusión tiene como objetivo que en algunos negocios jurídicos expresamente contemplados en la Ley, la conducta del responsable no sea elusiva o este obtenga más beneficios que los enlistados en la norma; en las cláusulas antiabuso el Estado tiene amplias facultades para que cualquier tipo de acto, negocio u operación se exija los tributos que originalmente se hubiesen generado.

1.2 Las cláusulas antiabuso en el derecho comparado.

Los ordenamientos jurídicos tributarios han tratado de controlar los fenómenos de abuso tributario, dadas las consecuencias que estas generan en las finanzas estatales. Así las cosas, la reacción de los legisladores a nivel global ha consistido en introducir normas o cláusulas antiabuso, tal como se verá a continuación (Anguita, 2017):

a) Alemania.

Dentro de los Estados pioneros en estructurar los cimientos de las cláusulas antiabuso, se encuentra Alemania, quien ha logrado el desarrollo de la figura en su ordenamiento jurídico a partir de los siguientes hitos históricos:

I) En 1919 con la Ordenanza Tributaria del Imperio Prusiano inventó el modelo epistemológico de “interpretación económica” cuya finalidad consistía en el análisis simultáneo del objeto y su fin económico en un negocio jurídico.

II) En 1934 se expidió la Ley de Adaptación Impositiva Alemana que consagró reglas para la interpretación de la ley tributaria, principalmente, la opinión general, objeto y significado económico.

III) En 1917 el Tribunal Financiero de Reich en una providencia manifestó que en el derecho fiscal, la forma jurídica o denominación que el contribuyente le diera al negocio jurídico pasaba a un segundo lugar, pues debía prevalecer la realidad en la situación económica del hecho, por lo tanto, era imprescindible tener en cuenta la opinión de la colectividad.

IV) Finalmente, y hasta ahora considerado el hito más importante en materia económica, la ordenanza de 1919 fue derogada por la Reforma de 1977 que dispuso el uso del método de interpretación económica, pero faculta al órgano tributario para desconocer actos simulados y gravar aquellos que se trataron de ocultar (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2020, p. 26).

b) Francia

La cláusula general antiabuso en la ley francesa se estableció en el artículo L64 del *Livre des Procédures Fiscales*. Esta norma señala que la Administración tiene la facultad en derecho de considerar inoponibles las operaciones tributarias que tengan como principal objetivo la disminución de la carga fiscal del contribuyente o la elusión del tributo.

La definición de las operaciones o actos abusivos ha sido desarrollada jurisprudencialmente, entendiéndolas como aquellas operaciones que tienen como finalidad principal la obtención de una ventaja tributaria, a través de actos artificiosos de carácter jurídico y económico.

c) Reino Unido

En el año 2013 se introdujo por primera vez la cláusula antiabuso, que supone la existencia de un acuerdo tributario abusivo, cuyo objetivo principal es la obtención de una ventaja tributaria. Según la norma, el acuerdo tributario será abusivo en la medida que no se pueda tomar como el curso de acción razonable de cara a los presupuestos de causación del tributo dispuestos por la norma, teniendo en cuenta; (i) la presencia de hechos “anormales”; (ii) si el acuerdo sobrepasa la ley fiscal; (iii) el objeto y fin de la norma.

Así las cosas, a la Administración Tributaria en procesos ante Tribunal o Corte le corresponderá acreditar la existencia del negocio tributario abusivo y la justicia y razonabilidad de los ajustes identificados. En todo caso, la disposición jurídica relaciona una lista de acuerdos tributarios que presume abusivos, siempre que sea razonable concluir que el propósito no era el anticipado cuando la norma se creó.

d) Canadá

La cláusula general antiabuso fue incorporada en legislación canadiense en 1988, en la sección 245 del *Income Tax Act* que dispuso que las consecuencias tributarias de un acto u operaciones pueden carecer de validez si obtienen la disminución, elusión o postergación del impuesto, y su objetivo principal era la conseguir una ventaja tributaria. Así entonces, la tarea de la Administración es determinar si la operación obtuvo un beneficio tributario, es abusiva, y la ventaja tributaria lograda difiere con el espíritu de la norma utilizada por el interesado.

e) España

La Ley General Tributaria (2003) en su artículo 15 consagra la cláusula general de antiabuso, cuyos elementos son: (i) operaciones engañosas llevadas a la forma jurídica; (ii) la ausencia de un propósito comercial que soporte la elección de la forma jurídica escogida; y (iii) la obtención del efecto tributario que se separa de la teleología de la norma. Bajo el tenor literal de la ley, en España basta con que el objeto no sea económico, sin que dicho objeto sea eludir.

En ese escenario, el artículo 206 bis de la norma mencionada, se considerará ventaja tributaria los siguientes eventos:

- a. La consecución indebida de una devolución resultado de la norma que regula cada impuesto.
- b. La determinación improcedente de partidas, ya sean negativas o positivas, o la acreditación de créditos tributarios a deducir o compensar en la base gravable o en parte de las declaraciones futuras, que pueden ser propias o de terceros.
- c. La inapropiada petición de una devolución, amnistía y/o beneficio fiscal.
- d. La ausencia de ingreso en el término consagrado en la norma de cada impuesto de parte o de la totalidad de la deuda fiscal.

f) Estados Unidos

En Estados Unidos no existe la denominación de cláusula general antiabuso. El abuso ha sido desarrollado desde la jurisprudencia y la doctrina, indicando que únicamente podría aceptarse la esencia económica en una operación en aquellos casos en los que altere la posición negocial del contribuyente de manera significativa, y que el responsable del tributo tenga un propósito sustancial (sumado al tributario) para su ejecución.

1.3 Diferencias entre el abuso tributario y la planeación tributaria

Para entender el escenario de aplicación de la cláusula general antiabuso, y, por ende, uso de la facultad de recharacterización o reconfiguración de la Administración Tributaria, es indispensable establecer las alternativas legítimas de maniobra que disponen los contribuyentes para realizar el pago de sus impuestos de manera organizada.

Así las cosas, la planeación legal tributaria o economía de opción consiste en el derecho que tienen los contribuyentes de escoger las formas jurídicas más afines a sus objetivos, para planificar y configurar sus negocios, incluyendo esquemas en los que se disminuya su carga tributaria. La Corte Suprema de Justicia de Estados Unidos trató este asunto por primera vez en el fallo *Helvering v. Gregory*, que sostuvo:

Cualquier persona puede arreglar sus asuntos de tal forma que sus impuestos sean tan bajos como sea posible, no hay obligación a escoger el patrón de pago que más le convenga al fisco. No existe ni siquiera un deber patriótico de incrementar los impuestos que le corresponden pagar a cada individuo. Una y otra vez la Corte ha dicho que no existe nada siniestro en arreglar los asuntos de tal forma que se mantengan los impuestos tan bajos como sea posible. Nadie tiene el deber de pagar más de lo que la ley demanda (Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de Norteamérica, 1935, 10).

Las definiciones anteriores parten del presupuesto que no hay justificación válida para que el contribuyente soporte cargas innecesarias, y, por lo tanto, tiene la plena capacidad para elegir la forma en la que adelantará todas sus operaciones económicas. Dicho esto, el respaldo legal en la legislación colombiana se encuentra contenido en el artículo 683 del Estatuto Tributario, que dispone lo siguiente:

Art. 683. Espíritu de justicia. Los funcionarios públicos, con atribuciones y deberes que cumplir en relación con la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, deberán tener siempre por norma en el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, que la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.

Ahora bien, la jurisprudencia colombiana no ha sido ajena al respeto por el espíritu de justicia que debe prevalecer a la hora de la causación tributaria para el contribuyente.

En este sentido la Corte Constitucional se pronunció por primera vez en 1993, en estos términos: el ahorro fiscal es una forma legítima de minimizar la carga fiscal. El contribuyente asume un comportamiento- vgr. Abstenerse de consumir un producto determinado – gracias al cual consigue soslayar la obligación tributaria, colocándose en un campo no regulado e indiferente para el Legislador.

En efecto, la Corte afirma la existencia del derecho de ahorro fiscal del contribuyente, siempre que respete la normatividad. No obstante, más adelante, en la misma providencia la Corporación resaltó que si bien el contribuyente tiene libertad para la utilización de las formas jurídicas, esta también tiene unos límites, a los cuales se deben recurrir particularmente cuando el propósito exclusivo es la elusión de tributos o su pago. En este último caso, la intención jurídica (forma jurídica) deberá ser apartado por la intención sustancial², por ende, el hecho generador deberá evaluarse teniendo en cuenta la sustancia económica.

Una vez definido el concepto de planeación tributaria se pasará a enunciar las diferencias respecto a la configuración del abuso tributario:

²Corte Constitucional. Sentencia C-015 de 1993. La Corte en esta misma providencia definió el principio de prevalencia del derecho sustancial, consagrado en el artículo 228 de la Constitución Política, en los siguientes términos: "este principio no puede ser ajeno al sistema tributario, máxime cuando éste se funda expresamente en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (Const.1991, Art.363), de cuyo inalcanzables si se eleva la mera forma a criterio único y condicionante de la determinación, exigibilidad y pago de la obligación fiscal. En fin, el sistema tributario en el Estado social de derecho es el efecto agregado de la solidaridad de las personas, valor constitucional fundante (Const.1991, Art.1), que impone a las autoridades la misión de asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares (Const.1991, Art.2). La efectividad del deber social de toda persona de "contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro del concepto de justicia y equidad", abona el criterio de privilegiar en esta materia la sustancia sobre la forma.

1. La planificación tributaria no va en contra del espíritu de norma ni la transgrede, a diferencia de la elusión que implica el abuso del derecho y atenta de manera directa contra el principio constitucional de la sustancia sobre la forma.
2. Mientras que en el abuso del derecho se hace uso de operaciones o actos jurídicos que busquen modificar engañosamente las consecuencias tributarias que de otro modo se hubieren generado, en la planeación tributaria se ejerce el uso legítimo de las estrategias y beneficios que trae la norma en búsqueda de generar una menor carga tributaria para los contribuyentes.

1.4. Incorporación de la facultad de recaracterización o reconfiguración en el ordenamiento jurídico colombiano.

Es plausible afirmar que la principal motivación para la incorporación de las normas de antiabuso tributario en los ordenamientos jurídicos nacionales subyace como consecuencia del detrimento económico que se ocasiona por la evasión de impuestos, y como esto se impactan las cifras del producto interno bruto del país anualmente. De acuerdo con el análisis adelantado por Jersson Rodríguez Cuervo (2020), en los últimos 16 años el Estado ha dejado de percibir la suma de \$11 billones por año.

En este contexto, la inclusión de la cláusula general de antiabuso tributario en el ordenamiento jurídico nacional hace parte de los trasplantes jurídicos, en la medida que dicha herramienta ni sus elementos son propios de la costumbre jurídica colombiana. Al respecto, son varios los juristas que han advertido de las consecuencias negativas que esto podría traer a la hora de la interpretación y aplicación de las normas que fueron objeto de “*trasplante*” (Frankenberg, et al., 2021).

Es así como, Colombia no ha sido ajena a la orientación internacional, esto incluso antes de la expedición de la reforma tributaria del año 2012, en la medida que, fue la Corte Constitucional la primera institución en reconocer a la administración diferentes facultades orientadas a la lucha contra el fenómeno del abuso tributario (Godoy y Hernández, 2013), entre ellas:

- La posibilidad de invertir la carga de la prueba en aquellos procesos en lo que se pretenda demostrar fraude a la ley. Así, el responsable del tributo tendría a cargo acreditar que el objeto del negocio jurídico corresponde con el título a través del cual se llevó a cabo.
- La reconfiguración o recharacterización de los comportamientos de los contribuyentes, con el fin de atribuirles las consecuencias tributarias de acuerdo con la realidad económica de dichos comportamientos.

En dicha providencia, la Corte Constitucional señaló que las consecuencias enunciadas tenían origen en los siguientes presupuestos:

- I. Principios de equidad y solidaridad. Por cuanto todos los ciudadanos tienen la obligación de sufragar los gastos estatales, con base en su capacidad contributiva, y en la misma proporción con aquellos que tienen situaciones similares.

- II. Fraude a la ley. En circunstancias en las que se busca obtener ventajas de los vacíos normativos, a partir de la adecuación de conductas a una forma jurídica que no corresponde con la finalidad económica de dicho comportamiento; y por tanto, emerge para el Estado la potestad de desconocer las consecuencias de dicho negocio jurídico, y en caso de ser imperioso, podrá reconfigurar o recharacterizar la conducta conforme al negocio jurídico que tenga características más afines con el objeto y la sustancia económica.
- III. Principio de eficacia. A partir de este elemento, se otorga la facultad al Estado de construir mecanismos que contribuyan con el control de conductas de elusión y evasión fiscal (Corte Constitucional, 2012).

Por otra parte, se resalta que el artículo 684 del Estatuto Tributario establece que la Administración Tributaria dispone de amplias facultades de fiscalización e investigación para velar por el cumplimiento efectivo y eficaz de las normas sustanciales.

En este sentido, la norma enlista algunas de las acciones con las que cuenta la DIAN para la inequívoca y oportuna determinación de los impuestos cuando lo considere necesario: (i) revisar la exactitud de las declaraciones y demás informes; (ii) llevar a cabo las investigaciones necesarias para verificar la ocurrencia de los hechos generadores (no declarados) que causan la obligación tributaria; (iii) citar al contribuyente o terceros para la presentación de informes o para rendir interrogatorios; (iv) en caso de que, el contribuyente o terceros tengan las obligaciones de llevar libros registrados, la entidad podrá exigir la presentación de los documentos que registren las operaciones contenidas en estos; (v) requerir la exhibición y examen parcial de toda la documentación, tanto del contribuyente como de los terceros.

Finalmente, la norma en el último literal establece que la Entidad llevará a cabo todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, permitiendo la participación del contribuyente para que aclare las dudas u omisiones que conduzcan a la determinación del impuesto.

Ahora bien, con la expedición de la Ley 1607 de 2012, el Congreso a través de los artículos 122, 123, 124 y 142 incorporó en la legislación colombiana, específicamente en el Estatuto Tributario (Arts. 869 y ss.), dentro de las formas de lucha contra conductas abusivas en materia tributaria y las causales que las configuran; el procedimiento y las posibles sanciones a imponer como consecuencia de la comisión de la conducta reprochada.

Aunque, si bien las normas tienen como finalidad la lucha contra las conductas lesivas que atentan contra la administración tributaria, con el procedimiento incorporado también se buscaba garantizar los derechos de los contribuyentes, principalmente el debido proceso.

Al respecto, el Gobierno Nacional puntualizó en la exposición de motivos que en la Ley 1607 de 2012 se incluyeron diferentes mecanismos de control del abuso con el principal objetivo de aumentar el recaudo para robustecer la cultura de cumplimiento tributario. Así entonces, el sistema tributario tendría alternativas concretas para luchar en contra de las prácticas abusivas.

Asimismo, recalcó que para ese momento la Administración no contaba con las facultades necesarias para fiscalizar los casos de fraude o abuso a la ley tributaria, contrario a lo que ocurre en otros países, en los que se ha optado por adoptar la cláusula general antiabuso en sede de fiscalización, generando la hipótesis en las cuales le solicita al contribuyente, a través de la inversión de la carga de la prueba, que acredite que sus actos y operaciones tenían un propósito diferente al único fin ahorro de impuestos, tal como se reseñó en la exposición de motivos:

En relación con las normas antiabuso, esta propuesta de reforma incluye diversos mecanismos de control del abuso destinados a aumentar el recaudo y fortalecer la cultura de cumplimiento tributario. Para que el sistema tributario realmente tenga posibilidades efectivas de combatir las prácticas abusivas, especialmente aquellas que son más sofisticadas, se requiere que las autoridades administrativas y judiciales puedan cuestionar la validez de transacciones que no tienen propósitos de negocios distintos a la reducción de impuestos. Con esto en mente, se propone introducir al Estatuto Tributario una cláusula general antiabuso (GAAR).

Actualmente, la Administración no cuenta con suficientes facultades para fiscalizar los casos de abuso o fraude a la ley tributaria. En la mayoría de países, el mecanismo seleccionado para controlar el abuso consiste en la adopción de una cláusula general antiabuso que permite la fiscalización 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. En línea con esta tendencia, se propone que los funcionarios de la Administración Tributaria puedan desconocer cualquier entidad, operación o acto jurídico de manera total o parcial, siempre que quede probado que hubo abuso por parte del contribuyente. Los funcionarios podrán así mismo reclasificar, recharacterizar o recalificar la entidad, operación o acto jurídico de que se trate, de acuerdo con la naturaleza que hubiese tenido de no haber existido el abuso. (Exposición de motivos, Ley 1607, año 2012).

A partir de esta tendencia, el Gobierno enfatizó en la necesidad de que los funcionarios de la Administración Tributaria tuvieran la facultad de desconocer toda operación o acto jurídico que total o parcialmente, a condición de que quede probado el abuso de la ley tributaria por parte del contribuyente.

En consecuencia, los servidores podrán de la misma manera recharacterizar, recalificar o reclasificar la operación o acto jurídico, conforme a la naturaleza en caso de no haberse configurado el abuso.

De esta manera, en la legislación tributaria el artículo 869 del E.T dispuso que la Administración Tributaria tendrá la facultad de recharacterizar o reconfigurar cualquier operación que sea considerada como abuso fiscal, y, por tanto, no producirá sus efectos. En esa línea, la DIAN emitirá los actos administrativos en el que se liquidará el tributo a pagar, así como los intereses y sanciones correspondientes.

La norma mencionada señala que la potestad de recharacterizar o reconfigurar consiste en aquella facultad propia de la Administración Tributaria para establecer la verdadera esencia y características de una operación o negocio jurídico, diferente a la que el contribuyente había presentado, y que en consecuencia tiene distintos efectos tributarios.

Como se ha mencionado en líneas anteriores, fue en el año 2012 que la facultad de recharacterización o reconfiguración para los eventos de abuso tributario se incluyó por primera vez en el ordenamiento jurídico colombiano a través de la Reforma Tributaria contenida en la Ley 1607 del 26 de diciembre de 2012 en los siguientes términos:

“Artículo 869-2. Facultades de la administración tributaria en caso de abuso. En el evento de presentarse abuso en los términos del artículo 869 de este Estatuto, la Administración Tributaria tendrá la facultad de desconocer los efectos de la conducta constitutiva de abuso y recharacterizarlos o reconfigurarlos como si la conducta abusiva no se hubiere presentado. En este sentido, podrá la Administración Tributaria expedir los actos administrativos correspondientes en los cuales proponga y liquide los impuestos, intereses y sanciones correspondientes a los contribuyentes o responsables del tributo o a sus vinculados y

adicionalmente, a quienes resulten responsables solidaria o subsidiariamente por los mismos e iniciar los procedimientos aplicables de conformidad con el Estatuto Tributario. Dentro de las facultades mencionadas, podrá la Administración Tributaria remover el velo corporativo de entidades que hayan sido utilizadas o hayan participado, por decisión de sus socios, accionistas, directores o administradores, dentro de las conductas abusivas. La Administración Tributaria deberá motivar expresa y suficientemente las decisiones adoptadas conforme al presente artículo en el requerimiento especial, el emplazamiento para declarar, el pliego de cargos y las liquidaciones de aforo o de corrección, conforme fuera el caso. La motivación de que trata este artículo deberá contener la expresa y minuciosa descripción de los hechos, actos u omisiones que constituyen la conducta abusiva, las pruebas en que se funda la administración respecto de tales hechos, actos u omisiones y la referencia expresa a la valoración de las pruebas que haya presentado el contribuyente para desvirtuar la conducta abusiva. Para todos los efectos del presente artículo, se dará plena y cabal aplicación a las disposiciones y principios en materia procedimental y probatoria pertinentes.

Para los efectos del artículo 869 de este Estatuto, con el objeto de garantizar la oportunidad del contribuyente o responsable del impuesto de suministrar las pruebas para desvirtuar la existencia de la conducta abusiva, la Administración Tributaria, previamente a la expedición de cualquier acto administrativo en el cual proponga o liquide tributos, intereses o sanciones, mediante solicitud escrita y en la cual se haga

referencia al artículo 869 de este Estatuto, requerirá al contribuyente para que suministre las pruebas correspondientes y presente sus argumentos, dentro de un plazo que no podrá ser inferior a un mes.

Parágrafo. La facultad de la Administración Tributaria a la que se refiere este artículo será ejercida con el fin de garantizar la aplicación del principio constitucional de sustancia sobre forma en casos de gran relevancia económica y jurídica para el país.”

Como se puede observar, la figura de recaracterización o reconfiguración fue mencionada de manera tangencial, sin que el legislador especificara de manera concreta los presupuestos para su aplicación. Por otra parte, si bien su intención era dejar claro que cuando el contribuyente se acogiera a un beneficio tributario, este no podría ser considerado como un caso de abuso tributario, y, por ende, la DIAN no podría aplicar su facultad. Dicho presupuesto resulta además de obvio, redundante, en la medida que, es la misma ley la que enlista los supuestos específicos para que el responsable del tributo se acoja al beneficio tributario.

De cara a la falta de claridad de la norma, en el año 2016 la potestad de recaracterización o reconfiguración fue sometida a correcciones con la reforma Tributaria contenida en la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, de la siguiente manera:

Artículo 300. Modifíquese el artículo 869 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

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

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

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

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

1. El acto o negocio jurídico se ejecuta de una manera que, en términos económicos y/o comerciales, no es razonable.
2. El acto o negocio jurídico da lugar a un elevado beneficio fiscal que no se refleja en los riesgos económicos o empresariales asumidos por el obligado tributario.

3. La celebración de un acto o negocio jurídico estructuralmente correcto es aparente, ya que su contenido oculta la verdadera voluntad de las partes.

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

De la norma transcrita, se puede percibir que Legislador precisó que ante cualquier acto que conlleve al abuso en materia tributaria por parte del obligado tributario, emerge para la DIAN la potestad de recharacterizar o reconfigurar dicha operación.

Aunado a esto, se puede abstraer que se redujo el procedimiento para la Administración Tributaria para su imposición en los procedimientos de fiscalización. No obstante, desde su génesis la norma contempló aspectos probatorios que hoy no han sido modificados y que hacen parte de su esencia, y de la hipótesis misma para la imposición de la cláusula antiabuso. En la medida que, la carga de la prueba es del contribuyente quien tendrá el deber de demostrar que sus actos u operaciones tienen un propósito económico, mientras que, a la DIAN le bastará tener prueba siquiera sumaria sobre la presunta comisión del abuso tributario.

Cabe anotar que, a la prueba sumaria le son exigibles los mismos presupuestos de la plena prueba, es decir, debe cumplir con los requisitos de certeza, claridad, pertinencia, suficiencia y especificidad para probar el hecho o acto jurídico concreto.

En este punto, y dado el recuento normativo previo a la expedición de la reglamentación del procedimiento para la aplicación de la cláusula de antiabuso tributario, es pertinente señalar que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha sido enfática en señalar lo siguiente:

El procedimiento para aplicar la cláusula general antiabuso fue regulado en detalle únicamente hasta la expedición de la Ley 1819 de 2016. Por lo cual, ante la ausencia de procedimiento antes de la entrada en vigor de esta última ley la Administración no podía aplicar el regulado en la norma ni notificar el emplazamiento especial en ella previsto en forma retroactiva. (Consejo de Estado. Sección cuarta. Exp. 27240, M.P. Myriam Stella. Gutiérrez Argüello; 7 de noviembre de 2024)

Ahora bien, a través de la Resolución No. 000004 del 7 de enero de 2020 la DIAN estableció el objetivo³ de la aplicación de la facultad de recharacterización o reconfiguración y reglamentó el procedimiento, indicando en su parte considerativa que la aplicación de la cláusula se limitaría únicamente a las operaciones elusivas o abusivas. Por cuanto, los actos evasivos no tienen un propósito económico y/o

³ Resolución No. 00004 del 07 de enero de 2020. Artículo 1°. OBJETIVO. El artículo 869 del Estatuto Tributario tiene como objetivo incorporar en la legislación tributaria nacional una herramienta que permita a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (en adelante "DIAN") recharacterizar o reconfigurar las estructuras operaciones o serie de operaciones abusivas, dentro de las cuales se incluyen las formas de elusión fiscal tales como el fraude fiscal, la simulación y el abuso del derecho.

comercial aparente, contrarían las disposiciones tributarias aplicables y su objetivo es evadir el cumplimiento de la obligación fiscal existente.

En este punto, es pertinente traer a colación los conceptos de evasión, elusión y abuso para comprender el ámbito de aplicación de la cláusula general antiabuso. El abuso en materia tributario ha sido definido por la DIAN (2013) como cualquier hecho en el que se “utilicen o implementen entidades, actos jurídicos o procedimientos para alterar, desfigurar o modificar artificialmente los efectos tributarios que de otra manera se habrían generado, constituyen abuso en materia tributaria”.

En lo atinente a los fenómenos de evasión y elusión, la doctrina internacional no ha definido elementos que permitan diferenciar de forma clara estos conceptos. La jurisprudencia de la Corte Constitucional (1993) ha sostenido que en la primera no se paga el impuesto y hay una violación de la ley, mientras que en la elusión el contribuyente realiza actos para evitar que emerja el hecho generador que la norma trae como presupuesto de la obligación fiscal.

Por su parte, la DIAN (2013) ha manifestado en sus pronunciamientos que el abuso en materia tributaria se configura cuando a través de una conducta se use negocios, actos u operaciones jurídicas en las que se tiene como fin variar, modificar o desnaturalizar de manera ilusoria las consecuencias tributarias que se hubieren generado de manera diferente.

Para mayor claridad, la autoridad tributaria en la Resolución No. 000004 del 7 de enero de 2020 precisó la definición de elusión y evasión, así:

Evasión: La evasión tributaria o fiscal es la acción u omisión por medio de la cual el contribuyente oculta por cualquier forma, ante la administración tributaria, la obligación tributaria existente. Sumado a lo anterior, es preciso reconocer que la

evasión siempre carece de un propósito económico o comercial, ya que su único fin es obtener un provecho tributario. Por ende, ni siquiera existe un propósito comercial aparente que deba ser refutado por intermedio de la cláusula general antiabuso.

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

Con los conceptos previamente citados, la Administración Tributaria resaltó que la aplicación de lo previsto en los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario y la Resolución No. 000004 de 2020 procede sobre operaciones elusivas o abusivas, mientras que, las transacciones evasivas, serán tratadas conforme a las demás sanciones dispuestas por el Estatuto Tributario. En otras palabras, los actos o negocios jurídicos que serán sometidos a la facultad de recaracterización o reconfiguración, serán aquellos que se logren constituir como operaciones abusivas o elusivas.

2 Presupuestos de la facultad de recaracterización o reconfiguración

2.1 La expresión de la facultad sancionatoria de la Administración

Tributaria

El Derecho Administrativo Sancionador en ejercicio del *ius puniendi*, en términos de la doctrina y la jurisprudencia constitucional, parte de la ruptura del principio de división de poderes, en tanto que, el sometimiento de los actos que contravienen la norma no hace parte de manera particular al poder judicial, especialmente a la justicia penal.

Cabe anotar que, lo dicho anteriormente surge como consecuencia del aumento de deberes y obligaciones de los particulares, al igual que de las funciones públicas de los servidores públicos, que ante su vulneración requerían de la imposición de una sanción. No obstante, las infracciones no pueden ser tratadas de la misma manera (Corte Constitucional, 2005).

Actualmente, el objetivo del Derecho Administrativo Sancionador es garantizar la preservación y reparación de la normatividad, a través de la aplicación de una sanción que además de reprochar también evite la realización de todas las acciones que vulneren al mismo. Puntualmente, es el despliegue del poder sancionador propio de la administración que se ejerce ante la vulneración de las conductas que el ordenamiento jurídico impone a los ciudadanos (Arbeláez, 2000).

Es así como, la potestad sancionadora es indispensable para la organización estatal, y más aún, a la luz de la nueva concepción del Estado Social de Derecho, dado que, permite materializar los valores del orden jurídico institucional, por medio de la asignación de competencias a la administración que le permite imponer a sus funcionarios y a los ciudadanos el sometimiento a la norma, incluso con el uso de medios punitivos (Corte Constitucional, 1994).

Ahora bien, la Corte Constitucional ha sido enfática en establecer que el terreno del derecho tributario en el derecho sancionador tiene objetivos constitucionales específicos:

- (i) La Administración Tributaria le compete todo lo relacionado con el recaudo de los tributos, cuya destinación es el financiamiento del gasto público con el único propósito de dar cumplimiento de los fines del Estado.
- (ii) Para lograr la finalidad mencionada, la Administración debe ejercer sus funciones y facultades, sin perder de vista los principios generales de la función pública, que son los enunciados en el artículo 209 de la Constitución Política: igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad. Aunado a ello, también deben tenerse en cuenta los principios del sistema tributario consagrados en el artículo 363 de la Carta, estos son: equidad, eficiencia y progresividad.

No obstante, son los principios de efectividad y celeridad de la función pública, y el de eficiencia del sistema tributario, de los que emerge para el legislador la obligación de trazar herramientas y mecanismos apropiados para el ejercicio de recaudo de impuestos, de tal modo que las cargas tributarias impuestas a los contribuyentes tengan la fuerza suficiente para lograr su cumplimiento. Es así como la fuerza coactiva dota a la

Administración Tributaria de su potestad sancionatoria para imponer los correctivos adecuados de manera directa a los contribuyentes con comportamiento renuente ante las obligaciones tributarias (Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-506 de 2002, M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra; 3 de julio de 2002

Cabe anotar que, el mecanismo es proporcional frente a los derechos de los ciudadanos, toda vez que, el principio de legalidad del tributo establecido en el artículo 338 de la Constitución y la aplicación de las garantías del debido proceso al ejercicio de la facultad sancionatoria de la Administración es armónica con el interés general de la completa y pronta recaudación de los impuestos.

En palabras de la Corporación, con ponencia del doctor Tafur Galvis en la Sentencia C-637 de 2000:

“Ahora bien, para esta Corporación resulta claro que el legislador en ejercicio de la potestad constitucional de imponer la colaboración de los coasociados con la administración tributaria se encuentra indiscutiblemente autorizado para regular deberes tributarios materiales y formales que constriñen la esfera jurídica de los derechos individuales, de tal forma que resulta legítimo que el legislador regule la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria. En efecto, el proceso de legitimación y aplicación de las obligaciones tributarias encuentra su justificación constitucional en el deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones públicas (C.P. art. 95 ord. 9) y en el principio de eficacia de la administración de impuestos (C.P. art. 209), por lo que la Constitución sitúa al legislador como titular de la potestad impositiva y principal regulador de las actuaciones tributarias. La rama legislativa puede entonces señalar los requisitos necesarios para el cabal cumplimiento del deber

constitucional de tributar, tales como los establecidos por las normas que se demandan. Y puede igualmente la ley consagrar las sanciones para quienes incumplan esos deberes tributarios, que tienen claro sustento constitucional (CP art. 95 ord 9º) (..)”.

Dada la explicación expuesta respecto al origen de la potestad sancionatoria del Estado y su expresión en el derecho tributario, la facultad de recharacterización o reconfiguración hace parte de los elementos otorgados por el legislador a la Administración Tributaria para materializar la fuerza coactiva ante aquellas situaciones en las que la DIAN evidencie operaciones con aparentes fines económicos que en realidad tienen un fin distinto, este es, la elusión del impuesto o el abuso del derecho.

Adicionalmente, se resalta que el artículo 684 del Estatuto Tributario otorga amplias facultades a la Administración Tributaria para las labores de fiscalización e investigación con el fin de asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, lo que le permite “efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al responsable la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación”; esto sin que sea necesario adelantar el procedimiento de abuso en materia tributaria.

En línea con lo anterior, el criterio jurisprudencial actual del Consejo de Estado respecto a dichas potestades sostiene que la autoridad tributaria posee amplia competencia para establecer el tratamiento tributario que se genera de un negocio jurídico concreto, en la medida que, trasciende la mera formalidad del título del vínculo contractual y las cláusulas contenidas en él (Restrepo, A., 2017).

Todo ello implica evaluar de manera conjunta las operaciones conexas o accesorias a dichas disposiciones de cara a la situación objetiva del contrato para verificar la calificación de los hechos del caso concreto e interpretar la norma aplicable de acuerdo con los resultados de las operaciones que conforman el negocio jurídico (Consejo de Estado. Sección cuarta. Exp. 66001-23-33-000-2020-00135-01 (27570). M.P. Milton Chaves García; 15 de febrero de 2024).

2.2 Elementos facultad de recaracterización o reconfiguración

La cláusula antiabuso en el sistema jurídico colombiano tiene tres elementos que deben configurarse para que la operación o acto sea susceptible de recaracterizarse:

- (I) Una operación o acto de carácter abusivo que busca,
- (II) Lograr un beneficio tributario, que no se hubiese conseguido si,
- (III) El objetivo hubiera sido económico o con el fin exclusivo de obtener la ventaja fiscal.

Los elementos mencionados, fueron plasmados en el artículo 869 del Estatuto Tributario, así:

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

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

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

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

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

PARÁGRAFO 3o. 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.

En estas condiciones, la facultad de recharacterización o reconfiguración consiste principalmente en “establecer, para efectos fiscales, la realidad de la operación y los efectos tributarios generados por esta” (Dian, 2020).

Se presentan los elementos que componen la figura de abuso tributario:

- **Razón o propósito económico y/o comercial aparente**

Para efectos de la aplicación del artículo 869 del Estatuto Tributario, la norma enlista unos requisitos probatorios a la Administración Tributaria para que las operaciones o actos jurídicos carentes de propósito económico y/o comercial aparente puedan ser calificados o reconfigurados, entre estos: que el acto o negocio jurídico haya sido ejecutado de manera no razonable; que el resultado de las operaciones haya arrojado un beneficio fiscal elevado que no sea proporcional a los riesgos económicos o empresariales asumidos por el contribuyente; que el contenido del negocio jurídico sea distinto al que se haya celebrado. Todos estos presupuestos deben demostrarse, con independencia de la intención subjetiva del obligado tributario (Restrepo, H., 2017).

- **Provecho tributario**

Se configurará el provecho cuando exista la alteración, desfiguración o modificación de la sustancia de las consecuencias tributarias que hubieren acaecido sobre el obligado tributario, entre estas, la disminución o eliminación del tributo, el aumento de las pérdidas fiscales o del saldo a favor y el uso indebido de las exenciones o beneficios tributarios⁴ (Arango, C., y Ruiz, L., 2021).

Cabe anotar que, cuando de una operación comprendida como provecho tributario genere disminución o beneficios tributarios para más de una persona natural o jurídica, los efectos se extenderán a los demás contribuyentes.

- **Procedimiento especial por abuso en materia tributario**

Emplazamiento especial por abuso. Se emitirá dentro de los términos de firmeza de las declaraciones contemplado en el artículo 714 del Estatuto Tributario, será objeto de revisión en el siguiente acápite.

Frente a esa situación para efectos de la valoración de pruebas, la norma en mención deja claro que en el emplazamiento especial por abuso la Administración Tributaria tiene la carga de probar, como mínimo de forma sumaria la ocurrencia de las operaciones que de manera presunta carecen de propósito económico:

⁴ De manera general, la definición de beneficio incluye uno o varios de los siguientes aspectos: Deducción, crédito o devolución del monto del tributo; reducción, elusión o diferimiento de la ganancia; reducción, diferimiento o incremento de la devolución en virtud de un convenio para evitar la doble imposición; reducción de la base imponible en el ejercicio o en anteriores. Castro, J, y Sanint, R. 2021. Desafíos de la planificación fiscal frente a las normas antiabuso. La planificación tributaria y las facultades de la administración tributaria. (pags. 20-40)
<https://bdigital.uexternado.edu.co/server/api/core/bitstreams/1d73a1c0-eae0-4997-8abc-0f48004a608c/content>

- a) Tienen un provecho tributario que desfigura los efectos tributarios, tales como, la eliminación, diferimiento o disminución del impuesto, el aumento de las pérdidas fiscales o del saldo a favor y/o el aprovechamiento indebido de las exenciones o beneficios tributarios.
- b) El negocio jurídico u operación que se efectúa no es razonable.
- c) El contenido del acto o negocio jurídico aunque estructuralmente aparenta ser correcto, en realidad oculta la voluntad de las partes.
- d) En términos económicos, los riesgos asumidos por la celebración del negocio no son consecuente con la obtención del elevado beneficio fiscal.

2.3 Procedimiento administrativo para la aplicación de la facultad de recharacterización o reconfiguración de la DIAN

Conforme a lo estipulado en la Resolución No. 000004 de 2020, el ámbito de aplicación de la facultad de recharacterización o reconfiguración contenida en la cláusula de antiabuso dispuesta por el artículo 869 del E.T. a los “actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico y/o comercial aparente” será así:

1. Sujeto pasivo. Serán sometidos los contribuyentes reconocidos como comerciantes definidos por el artículo 10 del Código de Comercio (Decreto 10 de 1971), y también los no comerciantes que realicen operaciones jurídicas sin propósito económico.
2. Territorial. Podrá ser aplicado a cualquier impuesto de orden nacional.

3. Temporal. El término dispuesto para dar inicio al procedimiento especial por abuso en materia tributaria no puede exceder el término general de firmeza de las declaraciones tributarias⁵, es decir, dentro de los 3 años siguientes a la fecha del vencimiento para declarar si se presentó de manera oportuna. En caso de que la declaración se presente de manera extemporánea, los 3 años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

En el artículo 869-1 y la Resolución No. 000004 de 2020 se dispone el procedimiento a seguir para efectos de la aplicación de la facultad de recharacterización o reconfiguración. Para este fin, la ley señala:

1. Emplazamiento especial por abuso. El emplazamiento será proferido contra quienes hayan cometido de manera presunta cualquier acto u operación que pueda ser considerada abusiva en detrimento de la ley tributaria. De acuerdo con la Resolución No. 00004 de 2020, el funcionario competente para proferir dicho emplazamiento es el jefe de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional, o quien haga sus veces.

⁵ Estatuto Tributario. Art. 714 Término general de firmeza de las declaraciones tributarias. La declaración tributaria quedará en firme sí, dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. La declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor del contribuyente o responsable quedará en firme sí, tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando se impute el saldo a favor en las declaraciones tributarias de los periodos fiscales siguientes, el término de firmeza de la declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor será el señalado en el inciso 1 de este artículo. También quedará en firme la declaración tributaria si, vencido el término para practicar la liquidación de revisión, esta no se notificó. La declaración tributaria en la que se liquide pérdida fiscal quedará en firme en el mismo término que el contribuyente tiene para compensarla, de acuerdo con las reglas de este Estatuto. El término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes sujetos al Régimen de Precios de Transferencia será de seis (6) años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Si la declaración se presentó en forma extemporánea, el anterior término se contará a partir de la fecha de presentación de esta".

Dentro del contenido⁶ del acto administrativo en mención, la norma resalta la importancia del deber que tiene la Administración Tributaria de presentar el acervo probatorio con el que se pretende de demostrar la existencia del propósito económico en el negocio o acto jurídico artificioso realizado por el contribuyente, y acreditar que las conductas objeto de discusión en el emplazamiento fueron realizadas con el fin de obtener una ventaja tributaria.

2. Notificación. El emplazamiento deberá ser notificado de conformidad con los artículos 565⁷ y siguientes del Estatuto Tributario, y dentro del término de firmeza de la declaración.
3. Escrito de presentación de objeciones. El contribuyente tendrá 3 meses⁸, contados a partir de la notificación del emplazamiento especial por abuso, para ejercer su derecho de defensa a través de la presentación del escrito de objeciones, en el que podrá solicitar o aportar pruebas con las que pretenda acreditar el propósito económico de los actos u operaciones cuestionadas y/o demostrar que la finalidad del negocio jurídico no pretendía una ventaja tributaria. Adicionalmente, el emplazado podrá solicitar a la DIAN el acceso al expediente.

⁶ Resolución No. 00004 de 2020. Artículo 12. Contenido del emplazamiento especial por abuso. El contenido del emplazamiento especial por abuso deberá incluir, como mínimo, la siguiente información:

1. Nombre, dirección y número de identificación de los contribuyentes, responsables, agentes retenedores o declarante emplazados;
2. Período gravable a que corresponda;
3. Descripción de los hechos, actos y omisiones que constituyen la conducta abusiva;
4. Las pruebas, siquiera sumarias, que permiten sustentar las razones, hechos, actos y omisiones que constituyen la conducta abusiva;
5. Montos de los tributos y sanciones pretendido en virtud de la recharacterización o reconfiguración.

⁷ No obstante, después de la pandemia ocasionada por el virus COVID-19, la DIAN expidió la Resolución 38 de 2020 "Por la cual se implementa la notificación electrónica en la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en cumplimiento de lo establecido en los artículos 563, 564, 565 y 566-1 del Estatuto Tributario", que estableció la notificación electrónica como mecanismo preferente para la notificación de los actos administrativos proferidos por la Administración tributaria.

⁸ Tiempo en el cual se suspenderá el término de firmeza de la declaración. (Cermeño et al., 2024)

4. Visto bueno. Vencido el término anterior o recibido el escrito de objeciones, el funcionario investigador tendrá los 30 días hábiles siguientes, para solicitar a través de oficio al Director de la Seccional y al delegado del Director de Gestión de Fiscalización Nivel Central su anuencia para seguir con el proceso.

Para el estudio del visto bueno los funcionarios mencionados tendrán el mes siguiente, prorrogable por otro mes. Cabe anotar que, el artículo 17 de la Resolución No. 00004 de 2020 advierte que el funcionario del Delegado del Director de Gestión de Fiscalización debe ser distinto al funcionario que conoció el abuso en materia tributaria.

La autorización para continuar con el proceso debe ser otorgada por los dos funcionarios competentes, en caso contrario, el funcionario que solicitó el visto bueno no tendrá competencia para proferir emplazamiento por no declarar o requerimiento especial, según corresponda. En este orden de ideas, se deberá ordenar el archivo del proceso por abuso y se notificará al contribuyente.

5. Emplazamiento por no declarar o requerimiento especial. Con la autorización de continuar con el proceso, el funcionario que llevaba el proceso de abuso expedirá emplazamiento por no declarar o requerimiento especial⁹, momento en el que deberá proponer la reconfiguración o recharacterización de los actos u operaciones realizados.

Visto lo anterior, se observa que en la Resolución No. 000004 de 2020 se reitera el propósito de la aplicación de la figura de abuso tributario, que no es otro que, la recharacterización o reconfiguración de los negocios o actos jurídicos cuestionados.

⁹ El emplazamiento previo por no declarar cuando no se hubiese presentado la declaración o el requerimiento especial cuando el contribuyente haya presentado la declaración.

2.4 Análisis jurisprudencial

Radicado	Exp. 25000-23-27-000-2005-01894-02 (16884) Sentencia 5 de junio de 2014. Consejero Ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas
Identificación de las partes	Demandante: Bavaria S.A.; Demandado: DIAN
Hechos	Bavaria S.A. era propietaria de una maquinaria para la fabricación de envases avaluada en \$13,5 millones de dólares, y mediante contrato de compraventa puso a disposición de Crown dicho equipo, pero por la suma de \$4,5 millones de dólares. Posteriormente, Crown suscribió un contrato de suministro con Bavaria para suministrarle envases con descuentos condicionados, respecto a la cantidad de envases, plazo e intereses, hasta que dichos descuentos sumaran \$9 millones de dólares.
Posición de la DIAN	<p>La DIAN sostuvo que se trató de un negocio simulado, por cuanto la cifra de \$9 millones de dólares correspondía realmente a la deuda que Crown había adquirido para pagar la maquinaria comprada, configurando así el abuso de las formas jurídicas, en los siguientes términos:</p> <p>La DIAN concluyó que los descuentos que Crown declaró en los denuncios rentísticos de los años 2000, 2001 y 2002 eran ingresos omitidos que, a su vez, se destinaron a</p>

	<p>pagar parte del supuesto crédito de los ocho millones quinientos mil dólares que habría otorgado BAVARIA S.A. a favor de CROWN.</p> <p>Manifestó que los descuentos los incluyó dentro del rubro de ingresos y que, además, los llevó como descuento. Que, en esa medida, disminuyó los ingresos gravados, lo que generó un menos valor de los ingresos netos en la misma cuantía. Sin embargo, señaló que para la DIAN, cuando CROWN llevó los descuentos, disminuyó la base gravable del impuesto de renta y complementarios en forma injustificada.</p>
<p>Sentencia de primera instancia</p>	<p>En primera instancia, se concluyó que los descuentos no eran comerciales, por el contrario, formaban parte del pago de un pasivo adquirido por Crown con Bavaria S.A. por la compra de la maquinaria. El valor del equipo era de \$13 millones de dólares, y los descuentos eran parte del pago de esa suma.</p>
<p>Sentencia de segunda instancia</p>	<p>El Consejo de Estado aceptó los descuentos comerciales declarados por Crown, al concluir que éstos eran legítimos y formaban parte del acuerdo comercial entre Crown y Bavaria. No obstante, de manera tangencial se hizo referencia al Art. 869 en un acápite denominado “<i>El abuso de las formas jurídicas en materia tributaria</i>” sin mayor explicación.</p>

Radicado	Exp. 25000-23-37-000-2015-02280-01 (23545) Sentencia del 30 de julio de 2020. Consejero Ponente. Milton Chaves Garcia
Identificación de las partes	Demandante: Cancar S.A. Demandado: DIAN.
Hechos	Cancar S.A. concesionario de vehículos ofreció contratos de usufructo de automóviles nuevos, sin que en la operación se causara el IVA. En el negocio jurídico se suscribían dos contratos con los clientes: el primer título por concepto de usufructo equivalente al 70% del valor del vehículo, cuyo pago era en dos cuotas; y el segundo, era la promesa de compraventa por la suma restante, es decir por el 30%.
Posición de la DIAN	La DIAN consideró que el contrato de usufructo cuya duración era de 36 meses era en realidad las arras, en la medida que, el valor era excesivo, y, por tanto, la operación económica que se pretendía encubrir era la de venta que si estaba gravada con el IVA. Como soporte probatorio se tuvo en cuenta los testimonios de los clientes y que a su vez ellos debían pagar el SOAT y el impuesto vehicular. Por tanto, la administración exigió la corrección de las mencionadas declaraciones por la omisión de los ingresos gravados con los impuestos de ventas y renta.

<p>Sentencia de primera instancia</p>	<p>El Tribunal aplicó principio de favorabilidad en la imposición de la sanción por inexactitud, pero coincidió con la autoridad tributaria en que las operaciones realizadas por el demandante debían estar gravadas con IVA. Lo anterior, teniendo en cuenta que si bien formalmente los actos fueron identificados como derechos de usufructo, el acervo probatorio permitía determinar la existencia de contratos de compraventa.</p> <p>La consecuencia que tuvo este modelo de negocio fue que las declaraciones de renta e IVA se difirieron a períodos posteriores, en la medida que, mientras el contrato de compraventa es de ejecución instantánea el hecho generador de los impuestos de venta y renta se causa en ese mismo instante, en el usufructo la ejecución es sucesiva y los impuestos mencionados se van causando a medida que avanza el contrato.</p>
<p>Sentencia de segunda instancia</p>	<p>El Consejo de Estado confirmó la decisión del tribunal y estableció que la DIAN tenía la obligación constitucional de velar por el cumplimiento de los principios de eficiencia, progresividad y equidad que se materializa en el principio de la primacía de lo sustancial sobre lo formal. Así las cosas se concluyó que, pese a que los contratos tenían por título usufructo, realmente se trataba de compraventa. En este caso</p>

	no se analizó el art. 869, porque solo se invocó únicamente en la apelación.
Salvamento de voto	En las operaciones mencionadas se evidencia abuso del derecho, pues, aunque los contratos individuales no causaban IVA, las múltiples transacciones que conformaban la operación si lo hacían, dada la notoria intención económica subyacente y la reconfiguración de los negocios jurídicos por parte de la administración.

Radicado	Exp. 68001-23-33-000-2015-01452-000016 (22715) Sentencia del 5 de agosto de 2021. Magistrado Ponente. Julio Roberto Piza Rodríguez.
Hechos	Una empresa dedicada a la comercialización de chatarra simuló compras de chatarra con distintas empresas para justificar impuestos descontables en el IVA. DIAN.
Posición de la DIAN	La entidad indicó que la empresa había incurrido en la simulación de compra de chatarra con el propósito de no revelar ante otros el contenido real del negocio jurídico original.
Sentencia del Consejo de Estado	A partir de estos presupuestos, la Corporación sostuvo que los eventos en los que se configura la simulación no deben ceñirse en la tipificación jurídica sino en la acreditación fáctica de los sucesos reales. Así entonces, el caso se resolvió con la

	<p>aplicación de los principios constitucionales y generales del derecho, específicamente el principio de sustancia sobre la forma.</p>
--	---

Radicado	Exp. 25000-23-37-000-2019-00459-01 (26874) Sentencia del 23 de febrero de 2023. Magistrado Ponente. Wilson Ramos Girón
Identificación de las partes	<p>Demandante: I Lab SAS.</p> <p>Demandado: DIAN.</p>
Hechos	<p>La DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta año 2015 presentado por I LAB SAS. mediante Liquidación Oficial de Revisión No. 322412019000036. Según la Administración el demandante incluyó pasivos y costos de ventas inexistentes en sus operaciones comerciales, por cuanto las compras que I LAB SAS. realizó fueron con un proveedor ficticio.</p> <p>Ante la situación enunciada, el demandante consideró que el procedimiento aplicable para la determinación de los pasivos debía ser el dispuesto por los artículos 869 y siguientes del Estatuto Tributario, y no el procedimiento de revisión.</p>
Primera instancia	El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, por cuanto, la DIAN sustentó las glosas a la autoliquidación de la

	<p>demandante en la ausencia probatoria respecto a la realidad de las operaciones comerciales.</p>
<p>Segunda instancia</p>	<p>El Consejo de Estado determinó que la aplicación del procedimiento de la cláusula general antiabuso no era procedente, por cuanto, la liquidación oficial fue proferida con fundamento en la inexistencia de las operaciones comerciales que dieron origen a los pasivos y costos de ventas glosados, y para ello, hay un procedimiento especial que es el de revisión. Así las cosas, la Sala precisó que, las conductas que fueron objeto de fiscalización no estaban siendo configuradas como abusivas, pues con base en las pruebas recaudadas por la DIAN se desvirtuó la realidad de las operaciones, y por ende, le correspondía al contribuyente desvirtuarlas.</p>

<p>Radicado</p>	<p>Exp. 66001-23-33-000-2020-00135-01 (27570) Sentencia del 15 de febrero de 2024. Magistrado Ponente. Miltón Chaves García</p>
<p>Identificación de las partes</p>	<p>Demandante: OSPIMED S.A.S. Demandado: DIAN</p>
<p>Hechos</p>	<p>OSPIMED S.A.S realizó un aporte en especie de industria a las sociedades Radiólogos Asociados S.A.S. y Centro de Alta Tecnología Diagnóstica del Eje Cafetero S.A. -CEDICAF S.A. de origen nacional con el objetivo de participar en el</p>

	<p>patrimonio social e ir acumulando más acciones, dicho aporte no generó impuesto de renta ni IVA.</p>
<p>Posición de la DIAN</p>	<p>Para la DIAN el aporte de industria fue la figura utilizada para disfrazar la prestación de un servicio, en la medida que, este aporte debe llevarse a cabo al interior de la sociedad, pues si se presta a terceros lo que se configura en realidad es una venta de servicios que debe ser gravada con la tarifa general de IVA, y por tanto, quien presta está obligado a declarar y pagar el impuesto causado.</p> <p>En este orden de ideas, para la Administración Tributaria se incumplió el deber de presentar la declaración de IVA, y por tanto, se perdió el beneficio de progresividad, establecido por la Ley 1429 de 2010. En consecuencia, la autoridad reconfiguró el aporte de industria adelantado por OSPIMED S.A.S. lo recalificó como una prestación de servicios.</p>
<p>Sentencia de primera instancia</p>	<p>El Tribunal concluyó que el aporte en especie realizado por OSPIMED S.A.S. al capital de Radiólogos Asociados S.A.S. y CEDICAF S.A. en el año 2015 no se calificaba como una venta de servicios gravada con el impuesto sobre las ventas.</p> <p>Por ende, OSPIMED S.A.S. no estaba obligada a declarar IVA por esta operación, lo que implica que no incurrió en la causal de pérdida de beneficio de progresividad regulado por la Ley 1429 de 2010.</p>

<p>Sentencia de segunda instancia</p>	<p>El Consejo de Estado confirmó la decisión del <i>a quo</i>, teniendo en cuenta que las actividades realizadas eran aportes a industria y no la prestación de servicios gravados con el IVA.</p>
<p>Salvamento de voto</p>	<p>Para el magistrado en el caso concreto se evidenciaba una operación económica societaria ilusoria, dado que, la misma tenía como objetivo principal obtener un beneficio fiscal ilegal. Así, destacó el artículo 690 del Estatuto Tributario según el cual se faculta el desconocimiento de los efectos tributarios de las operaciones societarias cuando su único objetivo sea el ahorro tributario el cual no se hubiere derivado si no hubiese sido por la realización del negocio societario en discusión, tal como expuso en los siguientes términos:</p> <p>De ahí que en esta ocasión me haya apartado de la postura adoptada por la Sala, pues estimo que la interpretación de los contratos de operaciones societarias que se debía haber llevado a cabo para construir la premisa menor del juicio de determinación de consecuencias jurídico-tributarias tenía que trascender la sola constatación del tipo contractual y del enunciado textual de las cláusulas pactadas o de su formalización. Así, porque la interpretación de dichos instrumentos está orientada a la reconstrucción del alcance objetivo del</p>

	<p>negocio, es decir, a identificar la operación económica llevada a cabo (que no necesariamente es la misma formalizada), a fin de determinar el nacimiento de las obligaciones tributarias que le sean propias. En mi criterio, el tipo negocial es apenas un modelo de organización de intereses, que puede coincidir con el singular orden económico de la relación negocial, y que no necesariamente es concluyente a efectos de la asignación de consecuencias tributarias, pues la carga impositiva recae sobre hechos demostrativos de capacidad económica y no sobre el ropaje jurídico que a ellos se otorgue (sin perjuicio de las precisiones que quepa hacer frente a los tributos transaccionales). Así lo demuestran las disposiciones fiscales que prescinden del referido elemento y, en su lugar, prescriben efectos tributarios a partir de una definición autónoma del tipo contractual o en virtud de la operación económica llevada a cabo, e.g. los actuales artículos 18; 127-1; 421; y 447 del Estatuto Tributario (ET), como también lo hacen las normas que dotan de facultades a la Administración tributaria para cumplir con su deber de «velar por la estricta recaudación de las rentas y caudales públicos» (artículo 189.20 superior) en condiciones de justicia y equidad (artículo</p>
--	--

	<p>95.9 ibidem), v.g. artículos 683; 684; 690; 793, letra h) y; 869 del ET (Consejo de Estado. Sección cuarta. Exp. 66001-23-33-000-2020-00135-01 (27570). M.P. Milton Chaves García; 15 de febrero de 2024).</p> <p>Por otra parte, se hizo énfasis en que la interpretación de los contratos debía ir más allá de su tipo contractual y de sus cláusulas, enfocándose principalmente en la operación económica real. Por tanto, el magistrado llegó a la conclusión de que las conductas ejecutadas por la sociedad durante el vínculo comercial no tenían como causa el ánimo societario, sino la remuneración sin tributación a favor de una persona natural en este caso, uno de sus socios. Así las cosas, la carga impositiva debía enfocarse en la capacidad económica, y no solo sobre la forma jurídica.</p>
--	--

Radicado	Exp 05001-23-33-000-2015-02174-01 (26460) Sentencia del 6 de junio de 2024. Consejero Ponente: Wilson Ramos Girón.
Identificación de las partes	Demandante: EXPOFARO S.A.S. Demandado: DIAN.
Hechos	Expofaro S.A.S. presentó la declaración del impuesto al patrimonio correspondiente al año 2011, teniendo en cuenta que: (i) el 17 de diciembre de 2010, cinco personas naturales hicieron un aporte de \$20.000 millones cada una para constituir una sociedad anónima; (ii) el 18 de diciembre Expofaro adquirió la participación de los demás socios; (iii) el 20 de diciembre de 2010 la demandante aportó a la sociedad anónima dos cuentas por cobrar de sociedades en Venezuela, incluyendo una prima en colocación de acciones; (iv) el 22 de diciembre de 2010, la sociedad anónima entra en la causal de disolución y liquidación por la reducción del número de socios; (v) finalmente, para el 11 de enero de 2011 la sociedad se liquidó y las cuentas por cobrar fueron reintegradas a Expofaro.
Posición de la DIAN	La DIAN modificó la declaración rechazando la disminución de la base gravable por concepto del valor patrimonial neto de las acciones poseídas en una sociedad nacional e impuso una sanción por inexactitud, por cuanto, las operaciones

	<p>realizadas tenían como único fin la reducción del impuesto al patrimonio.</p>
<p>Primera instancia</p>	<p>El despacho aseveró que la DIAN tenía la competencia para recalificar los negocios jurídicos realizados por Expofaro SAS, incluso antes de la introducción de la cláusula general antiabuso en 2012, con base en el artículo 690 del Estatuto Tributario que ordena desatender la formalidad jurídica en el evento que esta sea utilizada con el fin de obtener ventajas tributarias improcedente.</p> <p>En consecuencia, las operaciones realizadas por Expofaro SAS no tenían un propósito económico legítimo y solo buscaban reducir el impuesto al patrimonio. Se determinó que las transacciones eran abusivas y que la DIAN actuó correctamente al rectificar la calificación de las operaciones y ajustar la base gravable del impuesto</p>
<p>Segunda instancia</p>	<p>El Consejo de Estado confirmó la decisión del a quo.</p> <p>Reafirmó la potestad de la DIAN para recalificar operaciones abusivas incluso antes de la introducción del artículo 869 del ET, basándose en principios constitucionales y jurisprudenciales, tal como se observa en los siguientes términos:</p> <p style="padding-left: 40px;">Es por ello por lo que esta Corporación ha validado la recaracterización que ha hecho DIAN de ciertos negocios</p>

	<p>jurídicos, señalando que «las autoridades tributarias tienen como obligación de carácter constitucional el cumplimiento de los principios de equidad, eficiencia y progresividad, que se concretan con el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma» y reconociendo que en tales casos se «procedió de acuerdo con los mencionados principios constitucionales al determinar que la realidad de las transacciones en discusión fueron en su realidad económica la venta de bienes corporales muebles gravados con IVA y no el cumplimiento de un contrato de usufructo» . Esta potestad, inclusive, había sido reconocida por esta Sección desde la sentencia del 2 de marzo de 1990.</p> <p>Esta providencia subraya la importancia de la sustancia sobre la forma en materia tributaria y la necesidad de evitar abusos que perjudiquen el crédito fiscal del Estado. Por tanto, recae en la autoridad tributaria en el marco de los procedimientos de la gestión administrativa exigir el impuesto que se adecúe a la verdadera naturaleza del negocio jurídico que se presume realizado.</p>
--	---

Radicado	Exp. 25000-23-37-000-2019-00205-01 (26422) Sentencia del 11 de julio de 2024. Consejero Ponente Wilson Ramos Giron.
Identificación de las partes	Demandante: CSS Constructores S.A. Demandado: DIAN.
Hechos	<p>La sociedad CSS Constructores S.A. contrató un seguro colectivo de pensiones por la suma de \$79.545.856.000 que estuvo vigente durante los años 2012 y 2013 para garantizar que sus empleados mantuvieran la misma remuneración salarial al momento de pensionarse.</p> <p>Cabe anotar que la sociedad fue la tomadora, y a su vez, la beneficiaria de la póliza; esta tenía la potestad de retirar las primas pagas en cualquier momento; recibía los rendimientos generados y participaba de las utilidades que se generaban por las inversiones realizadas por la compañía aseguradora. Por consiguiente, las primas pagadas por este seguro debían ser deducibles del impuesto sobre la renta, con base en los artículos 111 y 126-1 del Estatuto Tributario.</p>
Posición de la DIAN	La DIAN sostuvo que las primas pagadas por el seguro debían ser consideradas como una inversión y no como un gasto deducible, como resultado de ello, modificó la autoliquidación del impuesto sobre la renta de 2014 y del impuesto a la riqueza de 2015.

Sentencia de primera instancia	<p>El tribunal sostuvo que las primas pagadas por el seguro colectivo de pensiones no podían ser consideradas como un gasto deducible. La clasificación de las primas como inversión partía de que no se trataba de un plan complementario de pensiones a favor de los empleados, sino de una inversión que generaba rendimientos y utilidades para la compañía. Por tanto, coincidió con la autoridad tributaria en la adición de ingresos no operacionales por los rendimientos y utilidades generados por la inversión del seguro colectivo y la sanción por inexactitud. Siendo así, esos ingresos debían ser declarados y gravados, ya que formaban parte del patrimonio de la empresa.</p>
Sentencia de segunda instancia	<p>El Consejo de Estado confirmó la posición del tribunal, al indicar que la póliza contratada no cumplía con los requisitos establecidos en los artículos 111 y 126-1 del Estatuto Tributario para ser considerada un gasto deducible.</p>

Radicado	Exp. 25000-23-37-000-2019-00658-01 (27240). Sentencia del 7 de noviembre de 2024. Consejera Ponente. Myriam Stella Gutiérrez Arguello
Identificación de las partes	Demandante: G&C PUERTAS ELÉCTRICAS S.A.S.; Demandado: DIAN.
Hechos	La sociedad G&C PUERTAS ELÉCTRICAS S.A.S. presentó declaración del impuesto de renta del 2013, en el que se incluyó un contrato de maquila suscrito por la sociedad con Ingeniería de Garajes y Cerramientos en el que se generaron unos costos que fueron desestimados por la Autoridad Tributaria.
Posición de la DIAN	La DIAN emitió en el año 2016 requerimiento especial en el cual propuso el desconocimiento de gastos operacionales, costos de ventas y otras retenciones, reliquidando el impuesto a pagar, e impuso una sanción por inexactitud, y otra por vislumbrar irregularidades en la contabilidad. Dentro de los costos rechazados, se encuentran los generados durante la ejecución del contrato de maquila, debido a las inconsistencias
Sentencia de primera instancia	El Tribunal sostuvo que, aunque para la época de los hechos, esto es, 2013, la cláusula general antiabuso ya había sido incorporada en el ordenamiento jurídico, el procedimiento dispuesto para su aplicación fue regulado en detalle hasta el

	<p>año 2016 y reglamentado en el año 2020 con la Resolución No. 000004.</p>
<p>Sentencia de segunda instancia</p>	<p>El Consejo de Estado confirmó la posición del tribunal respecto a que en la litis presentada no era posible la aplicación del procedimiento de la cláusula antiabuso tributario, por cuanto su regulación y reglamentación se surtió con posterioridad a la época de los hechos.</p> <p>Adicionalmente, la Corporación sostuvo que en los actos demandados la Administración no cuestionó la calificación jurídica de las transacciones desarrolladas por la sociedad, ni dio apertura a una etapa probatoria que desvirtuara la caracterización dada por la sociedad al negocio jurídico (contrato de maquila), tal como puntualizó en los siguientes términos:</p> <p style="padding-left: 40px;">En efecto, la Administración no ha cuestionado la calificación jurídica de la transacción, ni desplegó una actividad probatoria que desvirtuara la caracterización dada por las partes a su relación negocial (contrato de maquila), premisas esenciales para dar aplicación a la cláusula general antiabuso. Por el contrario, los costos fueron rechazados por la Administración ya que, a pesar de la relación comercial que alegan haber tenido las partes, en ejercicio de sus amplias facultades de</p>

	<p>fiscalización, la DIAN encontró evidencia de que las transacciones originarias del costo no fueron efectivamente ejecutadas, lo cual, en ejercicio de su derecho de defensa y contradicción, no fue desvirtuado por la demandante. (Consejo de Estado. Sección cuarta. Exp. 25000-23-37-000-2019-00658-01 (27240). M.P. Myriam Stella Gutiérrez Arguello; 7 de noviembre de 2024).</p>
--	---

3. Aplicación de la facultad de reconfiguración o recaracterización de la DIAN en el período comprendido entre los años 2020 a 2024

En este punto, conviene poner de presente que se presentó petición ante la Dirección de Gestión de Fiscalización de la DIAN. En dicha solicitud, se indagó con la Autoridad Tributaria sobre la aplicación de la figura de la recaracterización o reconfiguración de operaciones entre los años 2020 a 2024, tal como se pasa a exponer.

En primer lugar, se solicitó información cuantitativa sobre el número de procedimientos de abuso tributario (art 869-1 ET) que ha aplicado la Administración Tributaria obteniendo las siguientes cifras:

Número de procedimientos	Valor	Estado
4	\$240.000.000	Se emitió Emplazamiento Especial. Estos procedimientos se encuentran en trámite de definición conforme el artículo 869 y siguientes del E.T.
1	N/A	Se emitió Emplazamiento Especial, pero culminó la actuación administrativa con auto de archivo.
7	Impuesto \$44.622.763.000 y Sanciones \$70.341.903.000	Se emitió Requerimiento Especial por abuso en materia tributaria. Estos procedimientos se encuentran en trámite de definición conforme el artículo 869 y siguientes del E.T.

En vista de lo anterior, se destaca que la facultad de recharacterizar o reconfigurar operaciones se reglamentó mediante Resolución No. 00004 del 7 de enero de 2020. De esta manera, resulta llamativo que un período de 4 años, solo se ha aplicado la figura en 12 investigaciones.

Asimismo, se pone de relieve que, según la información obtenida, no se han producido actos administrativos definitivos (Liquidación Oficial de Revisión o Aforo y la resolución de los recursos de reconsideración), ni ha culminado la discusión en sede administrativa ni judicial. Por lo tanto, en esta instancia, no es posible valorar el resultado de los procedimientos de reconfiguración y recaracterización ni los valores confirmados en sede administrativa y/o judicial.

Bajo esa perspectiva, conforme la información remitida por la DIAN, no se observa un número considerable de casos, en los cuales, se haya aplicado la figura de recaracterización o reconfiguración. De igual modo, frente a las cifras presentadas, de forma preliminar, los valores relacionados no son significativos ni determinantes, si se compara con los indicadores de gestión aceptada y efectiva de la Dirección de Gestión de Fiscalización¹⁰, en la medida que, según el informe de gestión de la Entidad para el año 2023 las cifras reportadas fueron las siguientes:

- Gestión aceptada de fiscalización: \$7.59 billones. (actos administrativos en firme)
- Gestión efectiva de fiscalización: \$14.98 billones. (actos administrativos en discusión)
- Recaudo bruto: \$279,4 billones.

¹⁰ El informe de gestión y los indicadores del año 2023 de la U.A.E DIAN se pueden consultar en el siguiente enlace: <https://www.dian.gov.co/atencionciudadano/Documents/Informe-de-Gestion-DIAN-2023.pdf>

Cabe anotar que, los valores enunciados por fiscalización son el resultado del desarrollo de las investigaciones en precios de transferencia, la gestión de las resoluciones proferidas en asuntos aduaneros, tributarios y cambiarios, a partir de los cuales se logró el cumplimiento de la meta correspondiente a la vigencia de 2023 equivalente al 129.8%. (DIAN, 2024).

En concreto, en el informe de gestión de la Entidad la gestión de fiscalización aceptada ascendió a 7.59 billones y la gestión efectiva correspondió a 14.98 billones. Por su parte, los procedimientos de reconfiguración y/o recaracterización que adelanta la DIAN, según la información remitida, ascienden a \$115.204.666.000 (valor preliminar) y no se han producido los actos administrativos definitivos ni la eventual discusión en sede judicial. En vista de lo anterior, no se observa una correlación entre las cifras de gestión efectiva de fiscalización y la aplicación de la facultad de reconfiguración y/o recaracterización. En otras palabras, la facultad no incide de forma significativa y determinante en la gestión de fiscalización de la Entidad.

Adicionalmente, los valores preliminares que corresponden a la actuación administrativa desplegada por la DIAN con fundamento en la facultad de recaracterización y/o reconfiguración, en este momento no se relacionan dentro del recaudo tributario, por cuanto las actuaciones administrativas no han culminado su discusión en sede administrativa ni eventual en el escenario judicial.

En todo caso, si se contrastan los valores preliminares y el recaudo tributario no se advierte que contribuyan de forma sustancial para aumentar el recaudo.

En esos términos, se puede sostener que, la facultad de recaracterización o reconfiguración no ha cumplido las finalidades según la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012.

En desarrollo de lo expuesto, la implementación de las normas antiabuso estuvieron orientadas en las siguientes finalidades: (i) aumentar el recaudo tributario, (ii) fortalecer la cultura del cumplimiento tributario, (iii) combatir prácticas abusivas sofisticadas, (iv) invertir la carga de la prueba para que el contribuyente demuestre que el negocio no persiguió la disminución de carga impositiva mediante la operación.

En ese contexto, la facultad de recharacterización y/o reconfiguración no ha representado incremento en el recaudo tributario. En particular, los valores determinados de forma preliminar tampoco constituyen un incremento significativo y determinante dentro de las metas fijadas por la DIAN.

A esto se añade que, la facultad de recharacterización y/o reconfiguración de la DIAN se encuentra reglamentada desde el año 2020, sin embargo, en términos cuantitativos solo se adelantan 11 investigaciones y 1 archivo a nivel nacional. Por lo cual, no se advierte que cumpla una función de disuasión para fortalecer la cultura del cumplimiento tributario.

En otro sentido, también van a resultar relevantes los pronunciamientos de la Sección Cuarta del Consejo de Estado en relación con el control judicial frente a la facultad de recharacterización o reconfiguración. En concreto, la Corporación abordará los casos conforme los artículos 869, 869-1 del E.T. y la Resolución 00004 de 2020. Aquí se clarifica que, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha analizado casos en vigencias anteriores a las normas reseñadas, por tanto, se tratará de decisiones novedosas.

En segundo lugar, se preguntó a la Autoridad Tributaria sobre las dificultades o barreras que ha tenido en la aplicación de la figura de recaracterización o reconfiguración de operaciones. Por su parte, la DIAN emitió respuesta al interrogante en los siguientes términos:

La principal dificultad para la aplicación del artículo 869 del Estatuto Tributario radica en que el abuso en materia tributaria, como se destacó en las consideraciones normativas referidas al comienzo de este escrito, se enmarca en operaciones reales cuya verdadera naturaleza es distorsionada por los contribuyentes con el propósito de obtener beneficios tributarios; se trata de conductas elusivas o abusivas.

En efecto, al tratarse de actos o negocios jurídicos artificiosos ejecutados en términos económicos y/o comerciales no razonables, no es posible detectarlos sino cuando el funcionario competente en desarrollo de un proceso abierto por una denuncia o por alguno de los programas de la fiscalización de la Entidad, en desarrollo de las amplias facultades de fiscalización de que trata el artículo 684 ET, establece indicios que le llevan a considerar que la operación comercial objeto de verificación podría constituir abuso en materia tributaria.

Con fundamento en la respuesta otorgada por la DIAN, se resaltan los siguientes aspectos.

Por un lado, se presenta dificultad en identificar los casos que podrían ser susceptibles de aplicar la figura de recaracterización o reconfiguración de operaciones. En particular, se tratan de negocios jurídicos que se rigen por la autonomía privada de las partes por lo cual, se trata de asuntos que se ventilan en la esfera privada de los

particulares. Por consiguiente, la DIAN desarrolla la investigación, si el tema llega a su conocimiento a través de una denuncia o por los programas de fiscalización.

En esa línea argumentativa, el universo de casos se encuentra limitado, considerando que, según la respuesta allegada, la DIAN no dispone de herramientas que permitan identificar negocios jurídicos que puedan ser objeto de investigación. De ahí que, las investigaciones se circunscriben a las denuncias recibidas o los eventuales programas de fiscalización.

Por otro lado, la discusión en materia de recharacterización o reconfiguración implica un alto grado de profundidad. En otras palabras, se requieren conocimientos: (i) económicos y comerciales sobre el sector en el cual se desarrolla la actividad del negocio jurídico, (ii) técnicos, específicos y especializados sobre la actividad pactada en el negocio jurídico, (iii) jurídicos en relación con los tipos contractuales y las condiciones pactadas entre las partes en ejercicio de su autonomía privada.

En tercer lugar, se consultó ante la DIAN, sobre qué mecanismos, herramientas o procedimientos dispone para combatir el abuso en materia tributaria. En este tópico, la Autoridad Tributaria recalcó que cuenta con la facultad de reconfiguración y recharacterización de las operaciones, así como con amplias facultades de fiscalización, lo cual sostuvo de la siguiente forma:

Para combatir el abuso en materia tributaria la DIAN cuenta con lo dispuesto en los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario y en la Resolución 000004 del 7 de enero de 2020, por la cual se establece el procedimiento y aplicación de los artículos antes referidos.

Así mismo en el marco de las amplias facultades de fiscalización establecidas en el artículo 684 del Estatuto Tributario, la DIAN cuenta con información tal como la reportada por terceros, conciliaciones contables y fiscales, declaraciones, información producto de convenios interadministrativos y la libertad probatoria contemplada en el título quinto del Estatuto Tributario.

4. Análisis crítico de la facultad de recaracterización o reconfiguración de operaciones

A continuación, se procede a realizar un análisis crítico de la figura de recaracterización o reconfiguración de la DIAN conforme la información remitida por parte de la Administración Tributaria, así como el desarrollo legal, jurisprudencial y doctrinal. Dicho análisis comprende el ámbito temporal desde la reglamentación de la herramienta en el año 2020 hasta el 2024.

4.1. Reglamentación de la facultad de reconfiguración o recaracterización

Como se ha indicado, la DIAN mediante Resolución No. 00004 de 2020 estableció el procedimiento y aplicación de la facultad de recaracterización o reconfiguración de operaciones.

En este tópico, un sector de la doctrina considera que la resolución que reglamentó la facultad es ilegal. En su concepto, la DIAN no tenía competencia legal para fijar un procedimiento ni modificar lo establecido en la Ley, lo cual sustentan en los siguientes términos:

Sin embargo, en nuestra opinión, la DIAN emitió ilegalmente esta resolución porque la ley no le otorgó la facultad de modificar el procedimiento. Además, una resolución no tiene la virtualidad de modificar lo establecido en la ley. En un sistema de derecho es inadmisibles que la entidad que se ha encargado de

detectar y sancionar el abuso sea la misma que define el límite a sus facultades, y todos los demás aspectos de la cláusula general antiabuso que desconocen la autonomía privada. Una resolución no requiere un proceso democrático, ni siquiera una autorización general del Legislador para regular esta materia. Por ello es abiertamente ilegal que se pretenda por este mecanismo dictar y regular el procedimiento para determinar el abuso o eventualmente tasar los impuestos, sanciones e intereses aplicables. (Godoy & Jiménez, 2022, p.36).

Bajo esa óptica, la Resolución No. 00004 de 2020 podría presentar discusiones frente a su legalidad en punto a determinar si: (i) la DIAN tenía competencia para expedir la Resolución No. 0004 de 2020, (ii) la Resolución No. 0004 introdujo elementos que modificaron o desbordaron el contenido de los artículos 869, 869-1 y 869-2 del E.T.

Sobre este tema, conviene indicar que la DIAN no modificó el procedimiento previsto en el artículo 869-1 del E.T. En su lugar, la Resolución No. 0004 de 2020 respetó el núcleo esencial del procedimiento fijado, y se limitó a fijar pautas internas para desarrollarlo acatando los artículos 869 y 869-1 del E.T.

Dicho lo anterior, por citar un ejemplo, el artículo 869-1 del E.T estableció que, previo a la emisión del Requerimiento Especial o Emplazamiento por no declarar, se debe contar con dos vistos buenos: Director Seccional y de un delegado del Director de Gestión de Fiscalización.

En esa medida, la DIAN mediante los artículos 15 y 16 de la Resolución No. 0004 de 2020 determinó cómo se debía surtir la etapa de los vistos buenos a nivel interno. De modo que, la Resolución No. 0004 de 2020 se enmarcó en los artículos 869 y 869-1 del ET.

Por otro lado, las definiciones de evasión y elusión del artículo 2 pueden ser imprecisas, tal como sostiene Piza (2020). Sin embargo, se anota que se encuentran condicionadas al artículo 869 del E.T., de modo que, no altera los elementos sustanciales del abuso en materia tributaria.

Bajo esa óptica, no se evidencia que, la DIAN haya introducido elementos que hayan modificado, alterado o desbordado el contenido de los artículos 869, 869-1 y 869-2 del E.T

4.2. Distinción entre simulación y reconfiguración o recaracterización de operaciones

De forma preliminar, conviene delimitar el ámbito de aplicación de la facultad de reconfiguración o recaracterización. Para tal efecto, resulta pertinente diferenciar la simulación y la facultad de recaracterización o reconfiguración de operaciones.

En esa medida, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha precisado que la simulación se trata de una anomalía negocial que implica una ocultación fáctica, es decir, se procura el ocultamiento de la realidad negocial. Por su parte, la facultad de recaracterización conlleva el uso de uno o varios negocios jurídicos artificiosos que sin tener un propósito económico pretende la obtención de un provecho tributario.

Así, pues, la Alta Corporación en el expediente No. 25000-23-37-000-2019-00459-01 (26874) del 23 de febrero de 2023 ha precisado la distinción en los siguientes términos:

Al respecto, la Sala ha precisado que la simulación es una anomalía negocial en la que las partes dan al negocio que procuran celebrar una apariencia jurídica distinta, con el propósito de no revelar ante terceros el verdadero contenido del negocio llevado a cabo. Así, se trata de una ocultación fáctica, pues los sujetos

involucrados esconden la realidad de su relación contractual bajo la apariencia de otra figura o encubren mediante un negocio la ausencia de todo ánimo negocial (sentencia del 19 de febrero de 2020, exp. 23296, CP: Julio Roberto Piza). Con lo cual, el fenómeno simulatorio es una pura cuestión de hecho, que versa sobre la realidad de los acontecimientos y no sobre su calificación jurídica. En cambio, de acuerdo con el artículo 869 del ET el abuso en materia tributaria se refiere a los casos en que «se involucre el uso o la implementación de uno o varios actos o negocios jurídicos artificiosos, sin razón o propósito económico o comercial aparente, con el fin de obtener provecho tributario, independientemente de cualquier intención subjetiva adicional». De ahí que la referida disposición faculte a la Administración para «recharacterizar o reconfigurar toda operación o serie de operaciones ... y, consecuentemente, desconocer sus efectos» impositivos, cuando se detectan circunstancias de abuso en materia tributaria.

4.3. Ámbito de aplicación de la facultad de recharacterización o reconfiguración de operaciones

El artículo 869 prevé que la facultad de recharacterización o reconfiguración aplica frente a operaciones que constituyan abuso tributario. En contraste, según el artículo 1 de la Resolución No.0004 de 2020, la DIAN podrá recharacterizar o reconfigurar operaciones dentro de las cuales se incluye elusión fiscal, tales como fraude fiscal, simulación y abuso del derecho.

En vista lo anterior, el doctrinante Piza (2020) critica las definiciones realizadas en la Resolución No. 0004 de 2020. A su juicio, se presenta una equivocada conceptualización por entender la elusión como un género del abuso de las normas. De igual modo, en la norma reseñada se presenta una equivocada distinción entre elusión y evasión.

En términos de Pardo (2024) cuando se haga referencia a fraude fiscal, la DIAN debe acudir al procedimiento de recharacterización o reconfiguración previsto en el artículo 869-1 del E.T, conforme sostuvo de la siguiente manera:

Siempre que la Administración Tributaria plantee estar ante una elusión tributaria, incluidas la simulación, el fraude fiscal y el abuso del derecho, debería seguir el procedimiento especial previsto en el artículo 869-1 ET y la Resolución 004 de 2020. No hacerlo, puede significar una irregularidad procesal no subsanable.

(p.430)

Ahora, la doctrina oficial de la DIAN mediante oficio 904821 del 27 de mayo de 2021 ha sostenido que si la Autoridad Tributaria pretende la recharacterización o reconfiguración debe acudir al procedimiento de abuso tributario previsto en el artículo 869-1 del E.T y la Resolución No. 0004 de 2020.

En esa línea, la DIAN también ha enfatizado que no se puede desconocer el principio de sustancia sobre la forma, tal como lo ha sostenido la jurisprudencia. De esta manera, el principio puede ser invocado por la DIAN en otros procedimientos generales de control, revisión y fiscalización.

En ese contexto, se observa que, el ámbito de aplicación no se encuentra delimitado con precisión. En particular, la Resolución No. 0004 de 2020 comprende dentro del objeto de la figura casos de simulación, en su lugar, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha identificado dicho fenómeno como una anomalía negocial en la que predomina una discusión fáctica.

Así las cosas, por ejemplo, en un caso que un contribuyente haya realizado simulado operaciones con un proveedor declarado ficticio, ¿la DIAN debe adelantar la investigación mediante el procedimiento abuso tributario o el procedimiento oficial de revisión?

En el caso propuesto, en términos generales, los casos de simulación involucran una discusión fáctica sobre la existencia, materialidad o el encubrimiento de las operaciones. Por lo tanto, la DIAN debería seguir el procedimiento oficial de revisión con el fin de desconocer las operaciones con el proveedor ficticio -previo el cumplimiento del debido proceso y la demostración de dicha circunstancia conforme la carga de la prueba prevista en el artículo 746 del E.T.-

Como respaldo de lo expuesto, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha sostenido que el procedimiento de abuso tributario no aplica a los casos de inexistencia de operaciones declaradas por los contribuyentes, tal como precisó de la siguiente forma:

Contrariamente a lo alegado por la demandante, el procedimiento especial previsto en el artículo 869-1 ibidem no se aplica a los casos en que la liquidación oficial del impuesto se sustenta en la comprobación sobre la inexistencia de las operaciones declaradas por el contribuyente, pues (como se vio) en esos eventos la actividad de la Administración se restringe a constatar la realidad de los acontecimientos, mediante la práctica de los distintos medios de prueba previstos en las leyes tributarias o en el CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), en cuanto estos sean compatibles con aquellos, según lo señala el artículo 742 del ET, mas no a la calificación propia de los casos de abuso en materia tributaria. Por ello, al mediar un despliegue probatorio cuya vocación permite cuestionar la veracidad de la autoliquidación del impuesto, le corresponde al sujeto pasivo o declarante comprobar los hechos que consignó en la declaración, pero esa discusión probatoria ocurre en el marco de los procedimientos generales de gestión administrativa, sin que se requiera del trámite especial que rige para los casos de abuso en materia tributaria.

En ese mismo sentido, se pronunció la Sala en la sentencia del 10 de noviembre de 2022 (exp. 26448, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) que, al definir un caso como el sub lite, concluyó que no se infringía el debido proceso por rechazar unos costos originados en operaciones económicas inexistentes en el marco de un procedimiento de revisión, pues las conductas fiscalizadas no estaban siendo calificadas como abusivas, sino que a partir de los medios probatorios que recaudó la Administración desvirtuó su realidad, correspondiéndole entonces al contribuyente desvirtuar esos hallazgos de su contraparte.(exp. 26874).

En ese sentido, conviene recalcar que, la facultad de recharacterización o reconfiguración tiene como presupuesto sustancial la existencia de actos o negocios jurídicos artificiosos que carecen de propósito económico y persiguen como finalidad la obtención de un provecho tributario.

En todo caso, la facultad de recharacterización o reconfiguración podría ser delimitada o aclarada con el fin de cumplir los siguientes objetivos:

- Evitar equívocos sobre el procedimiento aplicable, en particular, para establecer si procede en los eventos de simulación de operaciones;
- Realizar una conceptualización clara y precisa sobre la evasión, elusión en materia tributaria, así como desarrollar las nociones de acto o negocio jurídico artificioso y provecho tributario.
- Garantizar el debido proceso y la seguridad jurídica a los contribuyentes;
- Reducir el riesgo de daño antijurídico por parte de la DIAN frente a la aplicación indebida o inadecuada del procedimiento.

Por último, se debe destacar que, la DIAN tiene una obligación constitucional (art 228 C.N) respaldada en la jurisprudencia constitucional y contencioso-administrativa para recharacterizar o reconfigurar los actos o negocios jurídicos, con el fin de reconocer los efectos de la verdadera sustancia económica.

4.4. Análisis frente al emplazamiento especial dentro del procedimiento de abuso tributario

En este punto, se enfatiza que, la facultad de reconfiguración o recharacterización ha sido implementada en distintos países. A su vez, en el ordenamiento nacional también se siguió la tendencia y se adoptó la cláusula antiabuso. No obstante, la figura debe desarrollar unos rasgos propios y distintivos que permitan clarificar sus elementos y los casos en los que resulta procedente.

Bajo ese panorama, no existe una distinción o delimitación legal que oriente sobre el uso de la facultad de recharacterización o reconfiguración.

A esto se añade que, acudir al procedimiento de abuso tributario prevé una etapa adicional. En concreto, en el curso de la actuación administrativa: (i) se debe formular un emplazamiento especial, (ii) el contribuyente podrá presentar su respuesta u objeciones en el término de 3 meses contados a partir de la notificación del emplazamiento especial, (iii) se debe obtener visto bueno por parte del Director Seccional y el delegado del Director de Gestión de Fiscalización de Nivel Central.

En ese contexto, si no se obtienen los vistos buenos, el funcionario debe archivar el procedimiento por abuso tributario y notificar al contribuyente. Aquí, se considera que, si se presentan indicios de inexactitud e inconsistencias no relacionadas con el abuso tributario, el funcionario podrá adelantar el procedimiento de determinación oficial de revisión o aforo, según el caso.

Ahora bien, en la práctica esa etapa adicional puede constituir una barrera para acudir al procedimiento de abuso tributario.

De igual manera, se debe revisar que el emplazamiento especial no constituya una reiteración o reproducción exacta de lo que se propondrá en el Requerimiento Especial o en el Emplazamiento previo por no declarar. En caso contrario, el procedimiento se podría tornar repetitivo e ineficiente, sin que se avance o profundice en la discusión sobre abuso tributario.

En contraste, podría sostenerse que el emplazamiento especial constituye una oportunidad para garantizar el derecho de defensa del contribuyente. Además, podría justificarse, en la medida que, se trata de una facultad que se debe ejercer de forma razonable, considerando que, reconfigura o recharacteriza una serie de operaciones pactadas en ejercicio de la autonomía privada de las partes.

En todo caso, conforme el artículo 19 de la Resolución No. 0004 de 2020, la oportunidad de recharacterizar o reconfigurar operaciones es el Requerimiento Especial o el Emplazamiento previo por no declarar. De modo que, solo hasta esa instancia, el contribuyente conocerá la propuesta concreta de reconfiguración de sus operaciones, con lo cual, podrá ejercer su derecho de contradicción y defensa.

Bajo ese panorama, no hay evidencia empírica que permita sostener que el Emplazamiento Especial y los vistos buenos garanticen o mejoren el derecho de defensa de los contribuyentes. En realidad, se constituyen como fases adicionales que extienden el procedimiento y desincentivan su aplicación.

Por todo lo expuesto, conviene revisar el procedimiento de abuso tributario, con el fin de optimizar su trámite, con lo cual, se busca eficiencia y que se garantice de forma efectiva el derecho de defensa de los contribuyentes.

4.5. Carga de la prueba en el procedimiento de abuso tributario

De entrada, se subraya que, el procedimiento de abuso tributario requiere una mayor carga argumentativa y probatoria para su procedencia en relación con los procedimientos oficiales de revisión y aforo. Dicho aspecto, también puede representar una circunstancia que motiva su escasa aplicación.

En particular, la carga argumentativa y probatoria de la DIAN se debe orientar en acreditar los siguientes presupuestos:

- La existencia de operaciones u actos jurídicos artificiosos;
- Ausencia de razón o propósito económico y/o comercial aparente;
- Tener como finalidad generar un provecho tributario.

A continuación, la carga de la prueba se invierte conforme el artículo 746 del E.T., por lo cual, se traslada al contribuyente. Es decir, el contribuyente debe demostrar que los actos u operaciones cuestionados por la DIAN no constituyen abuso tributario en materia tributaria.

Bajo esa óptica, se advierte que, el procedimiento de abuso tributario requiere de un conocimiento técnico y especializado. A su vez, si bien los presupuestos se encuentran definidos en la Ley y en su reglamentación, se pueden presentar escenarios de confusión, dada la abstracción normativa. Por lo tanto, se requiere de mayor concreción a través de parámetros fijados en la Ley, conceptos doctrinales de la DIAN y pronunciamientos de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

Adicionalmente, atendiendo la carga argumentativa que debe desplegar la DIAN, se requiere la conformación de equipos o Grupos Internos de Trabajo (GIT) de naturaleza multidisciplinaria que puedan investigar los casos de abuso tributario con criterios técnicos y especializados.

4.6. La tensión entre la facultad de recaracterización y la autonomía privada

En principio, la autonomía privada ha sido concebida como el poder de autodisposición de los intereses singulares que gozan todos los individuos y que tiene relevancia desde la perspectiva del negocio jurídico (Gómez, 2024). En otras palabras, corresponde a la facultad que disponen las partes para darse sus propias normas y regular sus intereses.

En relación con la autonomía privada se debe subrayar que dicha facultad no es discrecional ni ilimitada. Por el contrario, en un Estado Social de Derecho la autonomía privada encuentra limitaciones en el orden público, las buenas costumbres y las normas de naturaleza imperativa.

En esas condiciones, de forma preliminar, podría considerarse que se presenta una vulneración o tensión de la autonomía privada por la facultad de reconfiguración o recaracterización de la DIAN. En particular, para Piza (2020, p. 56) la cláusula antiabuso tiene un efecto disuasivo que limita la autonomía privada.

Por su parte, la Sección Cuarta del Consejo de Estado abordó dicha discusión, señalando que la facultad de reconfiguración o recaracterización no riñe la autonomía privada. De este modo, la Corporación enfatizó que las partes pueden elegir el negocio jurídico de forma libre de acuerdo con sus intereses.

Sin embargo, el objeto de reproche radica en emplear una tipología contractual para quebrantar el orden económico y con ello obtener una ventaja fiscal concreta, tal como puntualizó:

Tales potestades no riñen con la potestad negocial que el ordenamiento jurídico reconoce a los particulares (artículo 1602 del CC, Código Civil, Ley 84 de 1873), cuyo ejercicio bien puede generar ahorros tributarios legítimos, pues nada hay que reprochar a quien elige el vehículo contractual que mejor y de manera más económica satisface su interés privado. Lo inadmisiblemente jurídico es que dicha prerrogativa de autonormación se emplee exclusiva o principalmente para derogar mandatos de derecho público que contienen el derecho de crédito de la Hacienda Pública. Así, la conducta contraria al ordenamiento se hará patente cuando la valoración conjunta de los elementos que integran el tipo de negocio indique, en términos objetivos, que el interés negocial o la causa económica-individual del contrato quebranta el orden económico de la relación y, en su lugar, se obtiene una ventaja fiscal concreta. Una verificación de este estilo no requiere que se consulten circunstancias subjetivas como la «intención» de las partes del contrato, pues la operación económica es, por definición, una cuestión objetiva y es la que interesa a efectos de la configuración del hecho gravado (Consejo de Estado, 76001 -23-33-000-2014-01154-01 Exp. 22908, C.P: Julio Roberto Piza; 27 de octubre de 2022).

4.7. Propuesta de eliminación del procedimiento de abuso tributario (art. 869-1 E.T) mediante Proyecto de Ley de Financiamiento 300 de 2024 de Cámara y 245 de Senado

El Gobierno Nacional a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público radicó Proyecto de Ley de Financiamiento con fecha de 10 de septiembre de 2024 con el siguiente objeto:

De conformidad con lo establecido en el artículo 347 de la Constitución Política, esta ley tiene por objeto dictar una serie de normas cuya implementación conjunta permita la financiación del Presupuesto General de la Nación, con énfasis en la reactivación económica y la acción climática y el desarrollo sostenible, en un marco de responsabilidad fiscal; incorporando medidas que contribuyan a establecer mejoras en el proceso de fiscalización y operatividad del Sistema Tributario.

A su vez, el artículo 37 del Proyecto de Ley de Financiamiento concerniente a la vigencia y derogatorias introdujo la eliminación del procedimiento de abuso tributario correspondiente al artículo 869-1 del E.T. No obstante, en el Proyecto de Ley y en el Informe de Ponencia para primer debate no incorporaron la motivación o las razones para proponer la eliminación del procedimiento de abuso tributario.

En este punto, el Proyecto de Ley de Financiamiento planteó la eliminación del procedimiento de abuso tributario, pero mantuvo el artículo 869 del E.T. De manera que, conviene preguntar ¿cuál sería la finalidad de mantener la norma de abuso tributario pero retirarle el procedimiento para su materialización?

En vista de lo anterior, en el Proyecto de Ley de Financiamiento se planeó derogar el procedimiento de abuso tributario (art 869-1 del E.T). Sin embargo, no se evidenció, que se propusiera una alternativa o que se establecieran mejoras en el procedimiento de abuso tributario.

Ahora, se pone de presente que, en el curso del trámite legislativo, en las sesiones conjuntas económicas de Senado y Cámara se aprobó la ponencia de archivo.

Sobre el particular, si bien el Proyecto de Ley de Financiamiento no fue aprobado por el Congreso, se recalca que, no se presentó una sustentación que justificará la derogatoria del procedimiento de abuso tributario. Tampoco se estableció una alternativa a dicha facultad.

Con fundamento en lo expuesto, se considera que, no es razonable eliminar facultades de la DIAN en materia de investigación, fiscalización y control. Esto, debilita la competencia de la DIAN para luchar contra el fraude y la elusión tributaria. En su lugar, si se pretende derogar el procedimiento de abuso tributario, se debe reemplazar por un procedimiento integrado y funcional, o en su lugar establecer herramientas más precisas y eficientes.

5. Propuestas para optimizar la facultad de recaracterización o reconfiguración de operaciones

Conforme el análisis crítico realizado sobre la facultad de reconfiguración o recaracterización de la DIAN, se plantean las siguientes propuestas con el fin de optimizar la aplicación de la figura.

A nivel legislativo, se hace necesario introducir reformas a la facultad de reconfiguración y recaracterización, dentro de las cuales se plantean las siguientes:

- Fijar una delimitación sobre el ámbito de aplicación de la facultad, dado que por una inadecuada conceptualización del concepto de elusión en el numeral 2 del artículo 2 de la Resolución No. 0004 de 2020, se podría entender que aplica frente a los eventos de simulación. Sin embargo, en este momento, el precedente de la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha precisado que no abarca la simulación por tratarse de una discusión fáctica.;
- Establecer con mayor concreción los conceptos de acto o negocio jurídico artificioso y provecho tributario. Si bien se encuentran definidos en el artículo 869 del ET, dicha conceptualización tiene un alto grado de abstracción que dificulta la aplicación de la facultad.

De igual modo, la introducción de casos enunciativos que sean catalogados como abuso tributario, se traduce en una fórmula que permite una mejor comprensión y caracterización de la facultad.

- Revisar el procedimiento de abuso tributario, con el fin de garantizar celeridad, eficiencia y el ejercicio del derecho de defensa y contradicción de los contribuyentes. En ese sentido, se propone analizar la posibilidad de eliminar o reemplazar el Emplazamiento Especial y el trámite de vistos

buenos, por cuanto constituyen una etapa adicional que no cuenta con una finalidad clara. En realidad, implica mayores tiempos en la actuación administrativa y pueden resultar una reiteración frente al contenido del Requerimiento Especial y/o Emplazamiento previo por no declarar, sin que materialmente garantice los derechos de defensa y contradicción de los contribuyentes

- Fortalecer los sistemas de recompensas para incentivar la denuncia de casos de abuso tributario. Así, pues, con un sistema de recompensas robusto, la DIAN puede contar con mayores insumos e información remitida por terceros a través de denuncias, que le permitan analizar e investigar posibles casos de abuso tributario.

En relación con las acciones que se pueden desplegar por parte de la DIAN:

- Establecer grupos con un enfoque multidisciplinario que puedan desarrollar las investigaciones y el procedimiento de abuso tributario. Esto, por cuanto la aplicación de la facultad puede involucrar conocimientos jurídicos, técnicos, económicos, contables y comerciales;
- Con apoyo en las nuevas tecnologías, en la inteligencia artificial, generar herramientas o sistemas que permitan identificar eventuales casos de abuso tributario. En este punto, se destaca que una de las problemáticas en la aplicación de la facultad es la identificación de los casos. Por tal razón, se debe acudir a la información exógena y del RUT, bases de datos y con apoyo de la inteligencia artificial, para contar con insumos que permiten el análisis de la información y la apertura de investigaciones

- Incorporar programas especializados de fiscalización, en los cuales, se investiguen posibles casos de reconfiguración y/o recaracterización de operaciones. De igual modo, los programas se pueden articular con la Subdirección de Fiscalización Tributaria Internacional para investigar operaciones de precios de transferencia entre vinculados económicos que desplieguen conductas de abuso tributario y no cumplan con el principio de plena competencia
- Capacitar a los funcionarios de las Divisiones y/o Grupos Internos de Trabajo sobre la facultad de recaracterización y/o reconfiguración de la DIAN. Se recalca que la aplicación de la facultad requiere de grupos capacitados, calificados y con enfoque multidisciplinar;
- Es oportuno resaltar que, conforme el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019 y la Resolución 91 de 2021, la doctrina oficial de la DIAN es obligatoria para los funcionarios. Así, la Subdirección de Normativa y Doctrina puede fijar pautas que orienten la aplicación de la facultad de recaracterización y/o reconfiguración para los funcionarios de la DIAN.

Finalmente, también conviene resaltar que será muy importante el papel de la jurisdicción contenciosa-administrativa. Esto, en tanto que, los casos que sean decididos podrán constituirse como antecedentes o precedentes jurisprudenciales que orienten y fijen subreglas frente a la aplicación de la facultad.

Conclusiones

La facultad de reconfiguración o recaracterización constituye una novedosa herramienta en el ordenamiento jurídico nacional dirigida a aumentar el recaudo tributario y combatir prácticas abusivas sofisticadas. Sin embargo, conforme la investigación realizada, se observó que no ha cumplido los propósitos que motivaron su implementación.

En particular, en un análisis realizado entre los años 2020 a 2024 se evidenció que la facultad no se ha aplicado de forma considerable ni ha representado un aumento en el recaudo tributario. Por lo cual, no ha cumplido con los objetivos fijados en la Ley 1607 de 2012 para su implementación.

Dentro de los elementos que limitan su aplicación se identificaron: (i) la dificultad para ubicar los casos de abuso tributario, (ii) imprecisiones y/o abstracciones conceptuales sobre la elusión tributaria, acto o negocio jurídico artificioso y provecho tributario que pueden comprometer el alcance de la facultad, (iii) el procedimiento prevé etapas adicionales (emplazamiento especial y vistos buenos) que no encuentran una justificación clara y razonable. Por el contrario, implican un mayor tiempo de duración de la actuación administrativa, (iv) ausencia de Grupos Internos de Trabajo en la DIAN con un enfoque multidisciplinar para abordar los casos de abuso tributario, (v) falta de pronunciamiento en la doctrina oficial de la DIAN y ausencia de pronunciamientos jurisprudenciales que desarrollen parámetros para la aplicación de la facultad.

Por lo expuesto, se formularon algunas propuestas legales y administrativas para optimizar la aplicación de la facultad de reconfiguración y recaracterización.

Por un lado, las medidas a nivel legislativo pretenden generar mayor claridad conceptual para los contribuyentes y la DIAN, así como establecer un procedimiento eficiente y garantista-

Por otro lado, las medidas administrativas, se encuentran enfocadas a mejorar las fuentes de insumo de información de casos sobre abuso tributario, conformar y capacitar grupos multidisciplinarios y fijar pautas de interpretación oficial mediante la doctrina oficial de la DIAN.

Referencias

Anguita, C. (2017). *Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

https://www.ciat.org/Biblioteca/BecadeInvestigacion/2017_VII_retos_aplicacion_clausulas_antiabuso_anguita_chile.pdf

Arango, J. M. C., & Ruiz, L. S. (2021). *Desafíos de la planificación fiscal frente a las normas antiabuso*. U. Externado de Colombia.

Arbeláez, J. O. (2000). *Derecho administrativo sancionador: hacia una teoría general y una aproximación para su autonomía*. Legis.

Cermeño, De Bedout, Andrés, Clopatofsky, (2024). *Procedimiento Tributario Teoría y Práctica* (4°. ed.). Editorial Legis.

Charria, E. Rosales, D. (2019). *Elusión, evasión y planeación tributaria a partir de estrategias que emplean paraísos fiscales*. [Título profesional, Universidad Javeriana]. Pontificia Universidad Javeriana.

<https://repository.javeriana.edu.co/bitstream/handle/10554/44282/Trabajo%20de%20grado.pdf?sequence=4&isAllowed=y>

Comisión Económica para América Latina y el Caribe- CEPAL. (2019). *Evasión Tributaria en América Latina, Nuevos y antiguos desafíos en la cuantificación del fenómeno en los países de la región*. (172).

https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39902/1/S1600017_es.pdf

Congreso de la República de Colombia. (2012). Gaceta del Congreso No. 666 del 5 de octubre de 2012.

<https://sidn.ramajudicial.gov.co/SIDN/PUBLICACIONES%20PERIODICAS/TEXTO%20COMPLETO%20Y%20TABLAS%20DE%20CONTENIDO/GACETA%20DEL%20CONGRESO/GACETA%20DEL%20CONGRESO%202012/GC%20913%20DE%202012.PDF>

Consejo de Estado (2014). Sentencia del 5 de junio de 2014 Exp. 16884. C.P. **Hugo** Fernando Bastidas Bárcenas.

Consejo de Estado (2020). Sentencia del 30 de julio de 2020 Exp. 23545. C.P. Milton Chaves García.

Consejo de Estado (2021). Sentencia del 5 de agosto de 2021 Exp. 22715. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

Consejo de Estado (2022). Sentencia del 10 de noviembre de 2022 Exp. 26448. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello

Consejo de Estado (2023). Sentencia del 23 de febrero de 2023 Exp. 26874. C.P. Wilson Ramos Girón.

Consejo de Estado (2024). Sentencia del 6 de junio de 2024 Exp. 26460. C.P. Wilson Ramos Girón.

Consejo de Estado (2024). Sentencia del 11 de julio de 2024 Exp. 26422. C.P. Wilson Ramos Girón.

Consejo de Estado (2024). Sentencia del 7 de noviembre de 2024 Exp. 27240. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Arguello.

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

Corte Constitucional. (2002, 3 de julio). Sentencia C-506 de 2002 (julio 3). M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

Corte Constitucional. (2005, 9 de agosto). Sentencia C-818 de 2005 (agosto 9). M. P. Rodrigo Escobar Gil.

Corte Constitucional. (1994, 28 de abril). Sentencia C-214 de 1994 (abril 28). M. P. Antonio Barrera Carbonell.

Corte Constitucional (2000, 31 de mayo). Sentencia C-637 de 2000 (mayo 31). M.P. Alvaro Tafur Gálvis.

Corte Suprema de Justicia de los Estados Unidos de Norteamérica. Fallo Gregory vs. Helverling, Commissioner of Internal Revenue. (Juez Sutherland: 7 de enero de 1935).

Delgado, A. (2017). *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributarias española y europea*. [Doctorado, Universidad Autónoma de Madrid]. Repositorio Académico de la Universidad Autónoma de Madrid. https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/679948/delgado_pacheco_abelardo.pdf?sequence=1

DIAN. (2013). *Concepto 54120*. Subdirección de Normativa y Doctrina. 28 de agosto de 2013. <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2013/concepto-54120.html>

DIAN. (2017). *Tributación y competitividad*. Subdirección de Recaudo y Cobranzas. 30 de marzo de 2017.

<http://www.dian.gov.co/descargas/servicios/OEEDocumentos/Estudios/Tributacionycompetitividad.pdf>

DIAN. (2021). *Oficio 904821*. Subdirección de Normativa y Doctrina. 27 de mayo de 2021.

https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_904821_2021.html

DIAN (2025). Informe de lucha contra la evasión y el contrabando. Subdirección de Fiscalización. 4 de febrero de 2025.

<https://www.dian.gov.co/fiscalizacioncontrol/Documents/Informe-de-lucha-contra-la-evasion-y-el-contrabando-octubre-diciembre-2024.pdf>

Gamarra, C. (2018). *Análisis de la cláusula general antielusiva en el Perú y propuesta para su reformulación*. [Título profesional, Universidad de Lima]. Universidad de Lima.

https://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12724/6271/Gamarra_Acevedo_Carmen_Rosa.pdf?sequence=1&isAllowed=y

García, C. (2012). “*Elusión y Evasión Internacional*”, 1 Congreso Internacional de Derecho Tributario. Panamá del 6 al 8 de junio de 2012, p.5.

García, C. (2004). *La Cláusulas Antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. (1 ed.) Marcial Pons.

Gobierno de España. (2003). *Ley 58 de 2003 General Tributaria*.

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Godoy, P. y Hernández, M. (2013). Aplicación de las cláusulas generales antiabuso en Colombia. *Revista Impuestos*, 180. 25 – 30

https://xperta.legis.co/visor/rimpuestos/rimpuestos_ea1ead2318090082e0430a0101510082/revista-impuestos/aplicacion-de-las-clausulas-generales-anti-abuso-en-colombia

Hensel, A. (1933). *Derecho Tributario*. (título original *Steuerrecht*, trad. por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Madrid, Marcial Pons). (3. ed.). Marcial Pons. (2005).

Hoyos, V. (2020). Las causas de la evasión tributaria en Colombia. *Desafíos de la planificación fiscal frente a las normas antiabuso*, 3 (4), 87-106.

Goberment of Canada. (1998). *General Anti-Avoidance Rule - Section 245 of the I.T.* <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/ic88-2/general-anti-avoidance-rule-section-245-income-tax-act.html>

Goberment of UK. (2013). *Finance Act 2013*.

<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/part/5/enacted>

Gouvernement Français. (2018). *Livre des procédures fiscales*. <https://www.legifrance.gouv.fr/affichCodeArticle.do?idArticle=LEGIARTI000037990420&cidTexte=legitex000006069583&dateTexte=20210101>

Gómez, R. I. (2024). *Negocio jurídico y tributación*. Universidad Externado.

Frankenberg, et al. (2021). La imposibilidad de los "trasplantes jurídicos". En G. Frankenberg, P. Legrand, R. Michaels. *Derecho Comparado Crítico* (pp. 177-210). Universidad de los Andes.

Jefatura del Estado. (2003, 17 de diciembre). Ley 58 de 2003 (diciembre 17) Ley General Tributaria. Núm 302.

Medina, M. (2017). *La planificación fiscal agresiva y la cláusula general antiabuso*. [Trabajo de grado, maestría en Derecho Tributario]. Universidad Pontificia Comillas Madrid. <https://repositorio.comillas.edu/jspui/bitstream/11531/10678/1/TFG-%20Medina-Bocos%20Pijoan%2C%20Marta.pdf>

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2024). Proyecto de Ley de Financiamiento 300 de 2024 de Cámara y 245 de Senado “Por medio de la cual se expiden normas de financiamiento para el Presupuesto General de la Nación, y se dictan otras disposiciones”. [https://www.camara.gov.co/sites/default/files/2024-09/PL.300-2024C%20\(LEY%20DE%20FINANCIAMIENTO\)_0.pdf](https://www.camara.gov.co/sites/default/files/2024-09/PL.300-2024C%20(LEY%20DE%20FINANCIAMIENTO)_0.pdf)

Monroy, A. (2022). *La cláusula general antiabuso tributaria como límite legal y constitucional a la libertad de empresa en Colombia*. [Trabajo de grado, maestría en Derecho]. Universidad Nacional.

<https://repositorio.unal.edu.co/bitstream/handle/unal/82240/1020742699.2022.pdf?sequence=2>

Morales, L. (2010). El treaty shopping y las cláusulas antiabuso. *Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero*, 62, 16-28.
https://www.icdt.co/publicaciones/revistas/RevistaICDT62/Articulo%204/PUB_ICDT_ARTMORALESARIASLuisGuillermo_Eltreatyshoppingylasclausulasantiabuso_RevistaICDT62_Bogota_10..pdf

Pardo, G. (2024). Los medios de prueba en los juicios referidos a la aplicación de la cláusula general antiabuso. En J. Blel (comp). *Lecciones de derecho probatoria en materia tributaria* (pp.415-431), Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT).

Piza Rodríguez, J. (2020). La función de la cláusula antielusión en Colombia. *Desafíos de la planificación fiscal frente a las normas antiabuso*, 3 (4), 49-60.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2020). La Economía de Opción y la Cláusula Antielusión. *Cuadernos Institucionales*. https://caficon.com/wp-content/uploads/2022/01/economia_opcion_1.pdf

Ramírez, H. (2016). *Cláusula General Antiabuso: Del análisis teórico a la aplicación práctica*. (1 ed.). Editorial Universidad del Rosario.

<http://www.jstor.org/stable/j.ctt1kzcdg8>

Rengifo, E. (2002). *Del abuso del derecho al abuso de la posición dominante*. (1 ed.). Universidad Externado de Colombia. <https://doi.org/10.2307/j.ctv25tnvc1>

Restrepo, H. (2017). Abuso en Materia Tributaria. (2017). *Revista Impuestos*. 204. 3-6.

https://xperta.legis.co/visor/rimpuestos/rimpuestos_fd9672f2a4294ef483be28be65679746/revista-impuestos/abuso-en-materia-tributaria

Rodríguez, J. (2020). *Análisis y estimación de la evasión y elusión de impuestos en Colombia durante el periodo 1997 - 2017, e identificación de los principales cambios tributarios generados para combatirlos*. [Trabajo de grado, maestría en Administración]. Universidad Nacional.

<https://repositorio.unal.edu.co/bitstream/handle/unal/68799/1033694553.2018.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Weeghel, V. (2010). Tax Treaties and Tax avoidance: application of anti-avoidance provisions. *Cahiers de droit fiscal international*. 95 (3), 22-53.

Wilcox, G. (2008). How and When to Apply Step Transaction Doctrine in Corporate and Partnership Restructuring Transactions. *Real Estate Journal*, 32, 91-101.

[https:](https://www.morganlewis.com/pubs/BNARRealEstateJournal_CorporateandPartnershipRestructuringTransactions_Oct2008.pdf)

[//www.morganlewis.com/pubs/BNARRealEstateJournal_CorporateandPartnershipRestructuringTransactions_Oct2008.pdf](https://www.morganlewis.com/pubs/BNARRealEstateJournal_CorporateandPartnershipRestructuringTransactions_Oct2008.pdf)