

The background is a solid blue color. Overlaid on this are several semi-transparent geometric shapes. On the left, there is a series of four rectangular blocks of increasing height, stacked vertically. To the right of these blocks, a large, dark blue arrow points diagonally upwards and to the right. A thin, dark blue line graph is also visible, starting from the bottom left and trending upwards with a slight dip, ending near the top right. The overall composition suggests themes of growth, progress, and data analysis.

CAPÍTULO 1



EL FRAUDE EN MATERIA TRIBUTARIA

EL FRAUDE EN MATERIA TRIBUTARIA

El concepto de fraude en materia jurídica y, concretamente, en el derecho tributario, ha sido objeto de continuo debate. Algunos trabajos que abordan este problema son los de De Castro (1955) quien lo define como “uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se han amparado en otra norma dictada con distinta finalidad” (p. 607); y el de Martín et al., 2013, quienes enseñan que el fraude tributario concierne al “resultado contrario a una norma tributaria producido por uno o varios actos que se han realizado bajo el amparo formal de una ley tributaria dictada con distinta finalidad de la perseguida por los interesados” (p. 168). En ambas posturas, se identifica que el fraude tributario tiene el carácter de pretender resultados contrarios al espíritu de la norma, ello es, al propósito pretendido por el legislador al crear la norma.

Sin embargo, el fraude tributario también puede consistir en el aprovechamiento de una condición más favorable a la prevista por el creador de la norma. Así, Pérez (2019) plantea que:

El fraude tributario se presenta en aquellos casos en que los negocios o situaciones sobre los que versa la calificación presentan unas características anómalas, con rodeos o artificios que permiten concluir que dichos negocios han sido realizados con finalidad elusiva, es decir, con la intención de propiciar su encaje en el presupuesto de hecho de una norma más favorable que la que correspondería al negocio usual. (p. 276)

Ahora bien, la autoridad tributaria de Colombia asume en su doctrina que el fraude fiscal “consiste en el abuso de las formas jurídicas con desviación

de los objetivos pretendidos por el legislador, ocultando o alterando los hechos económicos con la consecuente disminución de los tributos a pagar” (Concepto DIAN 051977 de 2005). Agrega la DIAN que el fraude fiscal se caracteriza por las siguientes cuestiones:

1. No necesariamente implica la violación de la ley en forma directa,
2. La realidad económica contrasta frente a la realidad formal,
3. Se abusa de las formas jurídicas,
4. Se presenta una desviación de los objetivos perseguidos por el legislador, al tener como finalidad la de aminorar o eliminar la carga tributaria.

Conviene en este punto advertir acerca de la prevalencia del derecho sustancial sobre la forma de las operaciones o negocios mercantiles, lo cual conduce a señalar que la interpretación y aplicación del ordenamiento tributario debe hacerse considerando tanto el texto normativo como el contexto material en el que se realizan tales operaciones o negocios.

De los fundamentos anteriores, se colige que el fraude tributario tiene como propósito la disminución, diferimiento o eliminación de cargas impositivas sin fundamento legal, creando así, distorsiones en la realidad económica o sustancialidad de las operaciones, actos, contratos o negocios jurídicos. De esta manera, el fraude puede revestir diferentes formas, elusión o evasión del ordenamiento tributario, las cuales conviene precisar.

En la doctrina clásica, la elusión fiscal “consiste en una finalidad de ahorro fiscal, pero por medio de una conducta consistente en impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el supuesto de hecho legal” (Hensel, 1956 citado en García, 2015, p. 174). De esta manera, “la elusión será un resultado al que se puede llegar distorsionando la actividad negocial, pero con plena observancia de las normas positivas, al menos en su aspecto formal” (García, 2015, p. 174).

Desde esta perspectiva, en la elusión fiscal los contribuyentes se valen de estrategias de tipo legal, lagunas o vacíos normativos para disminuir,

eliminar o diferir la obligación tributaria, lo cual representa una vulneración (indirecta) de las normas fiscales.

En la evasión, *a contrario sensu*, existe un carácter de ilicitud toda vez que se presenta una violación directa del ordenamiento jurídico distorsionando la realidad negocial y sustancialidad económica de las operaciones con el único propósito de disminuir la obligación tributaria sustancial o incumplir la obligación tributaria formal.

De acuerdo con Entrecañales (2014), esta diferenciación entre elusión y evasión fiscal se corresponde con la tensión entre fraude de la ley y simulación, siendo la elusión equivalente a fraude del ordenamiento y la evasión equivalente a la simulación. Así, la simulación se entiende como el concierto por medio del cual se pretende engañar o perjudicar a terceros, lo cual en el plano fiscal equivale al fisco (Martínez, 2007).

De cualquier manera, en la doctrina se ha llegado a cierto consenso de considerar que ambas figuras constituyen abuso en materia tributaria, y por ende acarrearán las consecuencias legales que contemplen los Estados en sus regímenes de infracciones y sanciones, tanto a nivel doméstico como en el derecho tributario internacional.

Ahora bien, frente al concepto de elusión fiscal surge el interrogante de si resulta admisible o no, es decir, si en realidad la elusión es una forma de abuso de las normas tributarias. Ligado a esto, ¿le es lícito al contribuyente aplicar normas que representen ventajas fiscales? Esto genera una dificultad de delimitación entre los conceptos de elusión fiscal y planificación fiscal o economía de opción. Este último concepto según García (2015) se refiere a:

La posibilidad que tiene el contribuyente de optar dentro de la legalidad por las fórmulas fiscales más beneficiosas sobre la base de la libertad económica. O lo que es lo mismo, la posibilidad de la evitación del tributo (*tax avoidance*) a través del legítimo derecho a optar por las vías fiscales menos onerosas. (p. 175)

Así las cosas, mientras la elusión constituiría fraude cuando se abuse de las disposiciones normativas para evitar o aminorar la carga impositiva, la

planificación fiscal constituiría un derecho de los contribuyentes, dentro de la libertad económica, de optar por las opciones incorporadas en el derecho positivo que representen ventajas fiscales. Martínez (2007) señala que:

En la elusión existe un escalón o un grado superior a la simple planificación tributaria, puesto que en la primera son muchas las ocasiones en que el contribuyente utiliza formas jurídicas infrecuentes o atípicas o bien “se aprovecha” de lagunas, vacíos, errores o contradicciones del legislador. (p. 357)

En todo caso, se plantea un desafío para los legisladores de elaborar normas con la mayor claridad posible, en orden a evitar vacíos normativos que puedan alentar a los contribuyentes a eludir la norma o a generar diferencias en los criterios de interpretación de la misma entre estos y las autoridades fiscales. Se trata de generar los elementos legales por medio de los cuales los contribuyentes opten por las alternativas contempladas por el legislador de manera expresa, evitando aquellas que puedan emerger de manera implícita que son las que a la postre dificultan diferenciar la elusión de la planificación fiscal.