

Bedoya, O.; Rua, W. (2016). El concepto de evasión y elusión en términos de la Corte Constitucional, el Concejo de Estado y la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 69, 69-97.

El concepto de evasión y elusión en términos de la Corte Constitucional, el Concejo de Estado y la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales

Omar Hernando Bedoya Martínez

Profesor Departamento de Ciencias Contables, Universidad de Antioquia.
Integrante del grupo de investigaciones y consultorías en ciencias contables
– GICCO. Estudiante Maestría en Tributación y Política Fiscal de la
Universidad de Medellín.
omar.bedoya@udea.edu.co

Wilson Rua

Estudiante Maestría en Tributación y Política Fiscal de la Universidad de
Medellín.
wilsonrua@gmail.com

Este trabajo es producto de la investigación desarrollada por los autores en el marco del trabajo de grado de Maestría para optar al título de Magíster en Tributación y Política Fiscal de la Universidad de Medellín.

El concepto de evasión y elusión en términos de la Corte Constitucional, el Concejo de Estado y la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales

Omar Hernando Bedoya Martínez y Wilson Rua

Resumen: *El legislador en materia tributaria, por principio de legalidad, tiene la potestad de los tributos, es decir, puede redactar normas que, en oportunidades (no siempre) le permiten al contribuyente desarrollar prácticas elusivas, debido a las falacias técnicas con que han sido redactadas dichas leyes.*

En ciertas oportunidades también puede el legislador, porque esa es su intención, redactar normas que permitan hacer prácticas elusivas con el objeto de beneficiar a un cierto grupo de contribuyentes. Es decir, por cualquiera de estas dos razones primordiales, las leyes tributarias permiten, reiteramos, de forma lícita, llevar a cabo prácticas elusivas.

Por ello, es de suma importancia esbozar la posición que nos pueden ofrecer las Altas Cortes en materia tributaria, pues son la Corte Constitucional, el Consejo de Estado y el Consejo Ejecutivo los encargados de la elusión y la evasión en la Dian. Estos de seguro podrían afianzar las prácticas elusivas y tener muy claro en qué momentos o circunstancias se podría llegar a la implementación de prácticas evasivas para desistir de estas y no incurrir en sanciones, además de pecuniarias de tipo penal.

Palabras clave: *Planeación, impuesto, evasión, elusión.*

Tax dodging and tax avoidance in terms of the Constitutional Court, Council of State and Directorate of National Taxes and Customs

Omar Hernando Bedoya Martínez and Wilson Rua

Abstract: *The legislator, in tax matters by a principle of legality, has the power of taxes, that is to say, he can write laws, which sometimes (not always) allows the taxpayer to develop tax avoidance practices due to technical fallacies, wrote on those laws.*

Sometimes, the legislator can also write laws that intentionally allow making tax avoidance practices in order to benefit to a certain group of taxpayers. That is, for any of these two essential reasons, tax laws permit to carry out avoidance practices legally.

Therefore, is of paramount importance to outline the positions that can be offered by the High Courts in tax matters, since the Constitutional Court, Council of State, and Executive Council are in charge of tax avoidance and tax dodging in the National Directorate of Taxes and Customs. Certainly, these organizations could consolidate tax avoidance practices and establish in which moments or circumstances tax dodging practices could be implemented in order to desist of them and avoid incurring in sanctions, as well as legal fines.

Keywords: *Planning, tax, tax avoidance, tax dodging.*

La fraude fiscale et l'optimisation fiscale en matière de la Cour Constitutionnelle, Conseil d'État et l'Administration de Impuestos y Aduanas Nacionales

Omar Hernando Bedoya Martínez et Wilson Rua

Résumé : *Le législateur en matière fiscale, par principe de légalité, a la prérogative des tributs, c'est-à-dire, il peut rédiger des normes que, en occasions (pas toujours), permettent aux contribuables de développer des optimisations fiscales en raison de mensonges utilisés pour rédiger telles normes.*

Dans certaines occasions, le législateur peut rédiger des normes qui permettent de faire optimisation fiscale afin de profiter à un certain groupe de contribuables ; c'est-à-dire, mener évasion est permis par les lois fiscales de manière légale, cela pour n'importe qui de ces deux raisons primordiales.

Par conséquent, il est très important d'esquisser la position qui peut offrir les hautes cours en matière fiscale, car la Cour Constitutionnelle, le Conseil d'Etat et le Conseil Exécutif sont responsables de la fraude et l'optimisation fiscales dans l'Administration de Impuestos y Aduanas Nacionales. Ces organismes sûrement pourraient consolider l'optimisation fiscale et savoir très clairement les moments ou circonstances où la fraude fiscale est implémentée pour désister d'elles et ne tomber en sanctions, en plus d'amendes.

Mots-clés: *Planification, taxe, fraude, optimisation.*

O conceito de evasão e esquiva em termos do Tribunal Constitucional, o Conselho de Estado e a Direção de Impostos e Alfândegas Nacionais (DIAN)

Omar Hernando Bedoya Martínez e Wilson Rua

Resumo: *O legislador em matéria fiscal, pelo princípio da legalidade, tem a potestade da tributação, ou seja, ele pode redigir normas que, às vezes, permitem ao contribuinte desenvolver práticas de evasão devido a falácias técnicas com quais foram elaborados tais leis.*

Em certas oportunidades o legislador também pode, porque essa seja a sua intenção, redigir normas que permitem práticas de evasão, a fim de beneficiar um determinado grupo de contribuintes. Dito de outro modo, por qualquer destas duas razões principais as leis fiscais permitem, legalmente, desenvolver práticas de evasão. Portanto, é importante delinear a posição que podem oferecer os tribunais superiores em matéria fiscal, dado que o Tribunal Constitucional, o Conselho de Estado e o Conselho Executivo são os responsáveis pela evasão e esquiva na DIAN. Estes organismos poderiam fortalecer a prática evasiva e esclarecer em que momentos ou circunstâncias poderiam ser executadas as práticas de evasão, com o fim de retirá-las e não incorrer em penalidades, além de processos penais financeiros.

Palavras-chave: *Planejamento, imposto, evasão.*

El concepto de evasión y elusión en términos de la Corte Constitucional, el Concejo de Estado y la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales

Omar Hernando Bedoya Martínez y Wilson Rúa

Primera versión recibida en julio de 2016 - Versión final aceptada en noviembre de 2016

I. Introducción

La presente investigación se divide en cinco partes: la primera parte es la introducción; la segunda parte es el alcance de los términos *evasión* y *elusión* desde el punto de vista de la Corte Constitucional; la tercera parte es el alcance de los conceptos *evasión* y *elusión* en términos del Consejo de Estado; la cuarta parte es el alcance de los conceptos de *evasión* y *elusión* en términos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y la quinta parte son las conclusiones y las referencias bibliográficas.

Para nuestro caso, el problema consiste en: qué alcance le dan a los términos *evasión* y *elusión* en el derecho tributario las Altas Cortes (Corte Constitucional y el Consejo de Estado) y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

¿Qué posición tienen los organismos de decisión del Estado colombiano (Corte Constitucional, Consejo de Estado y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN) con respecto al sistema tributario al interpretar el concepto de *elusión*? Es este lícito o ilícito?, ¿han tenido desarrollos propios, con respecto a la doctrina?, al interpretar los conceptos *evasión* y *elusión* ¿tienen un concepto unificado?

Es necesario establecer los alcances de los conceptos de *evasión* y *elusión* en el sistema tributario, en los altos organismos de decisión del sistema tributario: Corte Constitucional, Consejo de Estado y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, para establecer políticas de planeación tributaria que estén acordes con el sistema jurídico y tributario; esto permite delimitar lo que es permitido y lo que es reprochable desde el punto de vista de los beneficios y descuentos en materia tributaria al momento de ser acogidos por el contribuyente.

Esta es una investigación de tipo descriptiva, pues consiste en describir la forma como interpretan la Corte Constitucional de Colombia, el Consejo de Estado y la DIAN los conceptos de *elusión* y *evasión*, en materia tributaria. La investigación procederá con un análisis de los documentos, en este caso se trata de las sentencias de la Corte Constitucional, del Consejo de Estado y los conceptos de la DIAN en las cuales se ha abordado el problema, por lo tanto la investigación es también de tipo documental.

En el barrido preliminar que se debe realizar antes de emprender cualquier tipo de investigación, encontramos que en la literatura especializada a nivel nacional hay autores que se ocupan de diferentes aspectos de la evasión y la elusión, y en esa misma medida deben intentar clarificar los conceptos (Macías, Agudelo, & López, 2008) (Cahn-Speyer Wells, La elusión fiscal en Colombia, 2009) (Parra Jiménez & Patiño Jacinto, 2010), pero en el mismo barrido encontramos que no hay investigaciones que aborden los conceptos de *evasión* y *elusión* en la jurisprudencia y en la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales

Esta investigación tiene como objetivo determinar el alcance de los términos *evasión* y *elusión* en la Corte Constitucional, Consejo de Estado y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, pero antes analizaremos las ideas expresadas desde la doctrina con respecto a los términos *evasión* y *elusión*, para ello se escogerán varios autores representativos de los que se han ocupado de estos términos en nuestro medio: Martha Ochoa León, Alejandro Ibarra Rodríguez, Javier Beltrán Lozada, Ignacio Sanín Bernal, Eduardo Cusgüen Olarte, Rafael Martínez Cohen, Hugo A. Macías, Marianne Von Gierke Barassi, Vanessa Cárdenas, Juan Carlos Bernal Prías y Paul Cahn Speyer Wells, en estos autores no profundizaremos, pues no es el objeto de la presente investigación.

Con respecto a los términos *evasión* y *elusión* en el sistema tributario comenta el tratadista Juan Carlos Bernal Prías lo siguiente: “Dentro de la doctrina internacional no existe una utilización generalizada que permita diferenciar en todos los casos los términos de elusión y evasión, los cuales algunas veces son empleados como sinónimo...” (Prías Bernal, 2004, p. 37).

El tratadista Paul Cahn Speyer Wells en su artículo publicado en el año 2009 en la Revista de Derecho Privado de la Universidad de los Andes comenta lo siguiente con respecto a la elusión fiscal: “el fenómeno de la elusión fiscal suele principalmente denominarse en la doctrina universal como ‘abuso de las formas jurídicas’ o ‘fraude a la ley’” (Cahn-Speyer Wells, 2009, p. 2).

Además complementa la anterior afirmación de la siguiente forma:

La doctrina mundial ha concebido –como es usual en toda materia de derecho– un sin fin de posibles definiciones que compendian el concepto de abuso de las formas jurídicas, también conocido como fraude a la Ley o elusión fiscal (Cahn-Speyer Wells, 2009, p. 2).

Martha Ochoa León de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo publicó un artículo titulado “Elusión o evasión fiscal” en la Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración, del año 2014, este trabajo es muy importante en esta investigación, entre otros, por su oportunidad temporal. Además, cita autores clásicos en el tema, autores a los cuales no hemos podido tener acceso como: Herrero Madariaga, Diep Diep y Tulio Rosembuj.

La investigadora Martha Ochoa León hace la siguiente diferenciación entre los términos *elusión* y *evasión*:

En el presente trabajo vamos a diferenciar ambos términos, haciendo hincapié en que en la elusión no se realiza el hecho imponible; y en la evasión, sí se efectúa el hecho imponible, y por lo tanto nace la obligación tributaria, pero dicha realización o su verdadera dimensión económica se oculta a la Administración. El verbo evadir supone estar dentro, por lo tanto, solo se podrá evadir un impuesto cuando se esté dentro de la obligación tributaria, es decir, cuando se haya realizado el hecho imponible. La elusión, en sentido estricto, supone una actuación indirecta, mientras que la evasión es una abierta trasgresión del deber de contribuir. Si la evasión supone una actuación directa sobre el mandato recogido en la norma, la elusión actúa sobre el presupuesto de hecho, si bien indirectamente afecta al mandato. (Ochoa León, 2014)

Ochoa León explica la elusión fiscal en los siguientes términos: “la elusión fiscal es la no configuración de la hipótesis establecida en la norma tributaria como hecho imponible, o que de configurarse se provoque una carga mucho menor, mediante la realización de hechos que aisladamente son lícitos.” (Ochoa León, 2014)

Y la evasión fiscal de la siguiente forma: “por otro lado la evasión fiscal, es la conducta ilícita por el ocultamiento de todo o parte del hecho imponible, que realiza el sujeto pasivo, para evitar el pago de la deuda tributaria, estando obligado por la ley.” (Ochoa León, 2014)

Para esta parte del trabajo las sentencias de la Corte Constitucional son abordadas de la siguiente forma: se hace lectura de toda la sentencia en la cual se aborda el concepto que se busca, luego se extrae la parte que hace alusión al concepto, sin tener en cuenta el tema que la Corte esté tratando de fondo en la Sentencia, eso sí, debe ser tributario para que concuerde con los fines propuestos; los argumentos entorno a la evasión y la elusión en las sentencias de la Corte Constitucional fueron hallados unas veces en la parte considerativa y otras en la parte resolutive. Con respecto a los conceptos de evasión y elusión en el Consejo de Estado, también fueron hallados los argumentos en la parte considerativa y en la parte resolutive. Los argumentos de la DIAN sobre la evasión y la elusión fueron hallados en el concepto 051977 del 2005.

II. Los términos de *evasión* y *elusión* de acuerdo a la Corte Constitucional

La Corte Constitucional de Colombia fue creada por la Constitución de 1991. Es un organismo de la Rama Judicial del Poder Público encargado de velar por la integridad y la supremacía de la Constitución, instalada por primera vez el 17 de febrero de 1992. Las funciones de la Corte se describen en el Artículo 241 de la Constitución Política, entre las cuales, para nuestro caso, se destaca revisar las decisiones judiciales relacionadas con la acción de tutela de los derechos constitucionales prevista en el artículo 86 de la Constitución y la acción de inconstitucionalidad.

Desde el 21 de enero de 1993 la Corte Constitucional abordó el tema de la legislación tributaria en la Sentencia C-015 de 1993, donde especifica que la ley, en materia tributaria, su interpretación no puede ser de forma literal, pues la sustancia debe primar sobre la forma y al examinar los hechos ya sea la DIAN, el Consejo de Estado o la Corte Constitucional debe primar la sustancia económica, es decir, cuando se habla de tributos el resultado final de la obligación debe ser equivalente a las circunstancias y lo presupuestado en la norma, cuando el administrado entiende lo contrario a la sustancia establecida en la ley y sobre esa base realiza la auto liquidación, se encuentra en terrenos por fuera de la ley y, en consecuencia, hay fraude al fisco, hay evasión o elusión. La evasión o elusión de los tributos en el Estado Social de Derecho toca las fibras más profundas de la sociedad, pues el Estado Social de Derecho en las sociedades modernas se funda en el principio de solidaridad, el tributo es el soporte del Estado Social y además también es el soporte del Estado de Derecho, por ello el tributo es la principal fibra de la sociedad moderna, en el Estado Social de Derecho el tributo equivale al principio de solidaridad, la solidaridad y el tributo son la base del Estado Social de Derecho. Sin el tributo, sustentado por el principio de solidaridad, las bases del Estado Social de Derecho se derrumbarían, y es en este sentido, preservar el sistema, que la administración debe asegurarse el cumplimiento de la carga tributaria, dentro de los principios de justicia y equidad, por parte de los particulares, para poder cumplir con los deberes del Estado Social de Derecho. (Colombia. Corte Constitucional, 1993)

En la misma sentencia C-015 de 1993 la Corte Constitucional amplía los argumentos, sobre todo contra la evasión, pues esta supone una violación a la normatividad vigente en cuanto a las normas que rigen el sistema tributario, la Corte describe una tensión entre algunos contribuyentes que buscan por diversos medios incumplir sus obligaciones fiscales y el Estado, el cual busca mantener cierto equilibrio en las finanzas públicas, para ello ha diseñado algunos programas, en respuesta a las formas dinámicas que algunos contribuyentes buscan ocultar acontecimientos y hechos imponibles: omisión

de ingresos, declaración de costos y deducciones inexistentes, subvaloración de activos, mimetización ilegal de ingresos, entre otros; con el objeto de evitar los posibles focos de evasión tributaria y mantener así la estructura del sistema fiscal. (Colombia. Corte Constitucional, 1993)

La Corte Constitucional en la sentencia C-015 de 1993 (Colombia. Corte Constitucional, 1993) Se refiere al ahorro fiscal como una forma legal de minimizar el impuesto:

El ahorro fiscal, el contribuyente se encuentra en su legítimo derecho, siempre respetando la normatividad vigente de minimizar la carga fiscal, por ejemplo un ciudadano puede abstenerse de consumir un producto, gracias al cual puede soslayar la obligación tributaria, poniéndose en un campo no regulado por el legislador. (Colombia. Corte Constitucional, 1993)

La evasión:

La Corte Constitucional en la misma C-015 de 1993 indica que la evasión fiscal conlleva de forma intrínseca el fraude, el fraude al fisco.

El contribuyente a pesar de tener una carga específica con el fisco, se abstiene de presentar su declaración de renta, oculta información relevante, falta de entrega de los impuestos retenidos, ocultación de información tributaria relevante, transformaciones ilícitas en la naturaleza de los ingresos, inclusión de costos y deducciones ficticias, clasificación inadecuada de partidas, subvaloración de activos, entre otras muchas formas de tratar de engañar al fisco para evitar el pago de los impuestos.

Dentro del concepto de evasión fiscal se suele considerar el fraude fiscal, pero para que se pueda configurar el fraude, es necesario que se evidencie la intención del contribuyente de evadir el pago de sus obligaciones fiscales, la evidencia se infiere de las acciones del contribuyente o de sus deliberadas abstenciones (Colombia. Corte Constitucional, 1993).

La elusión fiscal:

Son las diferentes técnicas y procedimientos que utiliza el contribuyente con el objeto de minimizar el impuesto, respetando la normatividad, por lo que no entra en el campo de la evasión, estas técnicas o procedimientos tienen como fin evitar el nacimiento que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria, la discusión se da porque algunos estudiosos consideran que la elusión es una violación indirecta y admisible en unos casos e inadmisibles cuando se abusa de las formas jurídicas evitando la carga fiscal o reduciéndola (Colombia. Corte Constitucional, 1993).

La evasión desde el punto de vista del derecho tributario es una acción u omisión consciente por medio del cual, el administrado viola el sistema tributario y reduce o evita el impuesto, por otra parte la elusión, que puede ser legal o ilegal si se evita el nacimiento de la obligación establecida en la normatividad, pero si se abusa de las formas jurídicas se estaría hablando de una elusión ilícita. (Colombia. Corte Constitucional, 1993).

La Corte Constitucional expresa que en la interpretación de una norma se puede hallar varias posibilidades, algunas de estas interpretaciones no necesariamente son prohibidas por la ley, pero sí incompatible con los principios que sustenta dicha norma, en ese entendido se puede hablar de fraude al derecho, pues no se puede utilizar las múltiples posibilidades que ofrece la hermenéutica para obtener un resultado no contemplado en la normatividad, de tal suerte que el Consejo de Estado, la Corte Constitucional y la DIAN deben sacar del ordenamiento jurídico las interpretaciones contraria a los principios. (Colombia. Corte Constitucional, 2001)

La diferencia conceptual entre reglas y principios sugiere varios problemas interpretativos. El carácter preciso de las reglas obliga a preferirlas a la hora de enfrentar conflictos con los principios. Empero, una interpretación razonable de reglas puede llevar a situaciones abiertamente incompatibles con principios, aunque no sean ilegales o ilícitas. Se trata de eventos en los cuales existe la posibilidad legítima de interpretar una regla, que puede conducir, entre muchos, a un resultado determinado, el cual no se encuentra prohibido por el ordenamiento, pero resulta incompatible con los principios que sustentan la regla. (Colombia. Corte Constitucional, 2001)

En estas circunstancias, se puede hablar de un fraude a la ley (o fraude al derecho), por cuanto se aprovechan las opciones hermenéuticas que se desprenden de una regla, para fines o resultados no queridos (en tanto que incompatibles) por el ordenamiento jurídico. No se trata de un acto ilegal o ilícito en la medida en que no existe regla que prohíba el resultado hermenéutico. La calificación de fraude, entonces, tiene por objeto permitir que se corrija este fenómeno, a pesar de no ser típico. En este orden de ideas, el juez y la administración tienen el deber de evitar que se interpreten los textos legales de manera que se cometa fraude a los principios del sistema. (Colombia. Corte Constitucional, 2001)

Como se aprecia en el anterior argumento de la Corte Constitucional, se le está dando a la Administración, y en el caso de asuntos tributarios, la Administración es la DIAN a nivel nacional y las autoridades tributarias a nivel territorial, para que a través de los instrumentos que la ley pone a su disposición retiren del ordenamiento jurídico las interpretaciones forzadas con las que se comete fraude a los principios rectores del sistema.

III. Los conceptos de *evasión* y *elusión* en términos del Consejo de Estado

El Consejo de Estado se ha pronunciado en diferentes ocasiones en cuanto a que la sustancia debe primar sobre la forma, de tal suerte que no se debe aplicar la figura del fraude a la ley abusando de las formas jurídicas, en el proceso debe primar la verdad real probada (Cahn Speyer W., 2005), pero se debe resaltar que el Consejo de Estado no se ha pronunciado frente a la prevalencia de la sustancia sobre la forma con respecto al concepto de elusión fiscal. En los diferentes casos en que el Consejo de Estado ha tenido la

oportunidad de pronunciarse frente a una infracción directa a la ley fiscal, ha priorizado la sustancia económica sobre la forma jurídica, después de valorar los hechos desde una perspectiva económica; en todos los casos ha preferido pronunciarse e imponer sanción por inexactitud, artículo 647 del Estatuto Tributario. (Cahn-Speyer Wells, 2009)

En la búsqueda que se ha realizado no se ha encontrado sentencias del Consejo de Estado que desarrollen los conceptos de evasión y elusión de forma directa, siempre de forma tangencial al abordar otros temas, en la presente investigación nos ocuparemos de los pronunciamientos del Consejo de Estado frente a la evasión y la elusión, lo que nos permite ampliar nuestra comprensión de dichos conceptos en el sistema tributario colombiano.

Primero nos ocuparemos del concepto de elusión, después del concepto de evasión, más adelante, a modo de conclusión trataremos los aportes del Consejo de Estado a los conceptos de *evasión* y *elusión* en el sistema tributario.

El Consejo de Estado se pronunció frente a la elusión en una sentencia del 2 de marzo de 1990, expediente No: 1957, ponente Dr. Jaime Abella Zárate: en la interpretación de la ley no es suficiente con las formas jurídicas, hay que buscar la verdad real, pues el ciudadano debe cumplir con lo que ordena la ley y no puede aprovechar las limitaciones que tiene la norma, con respecto a la gran variedad que tiene la realidad en materia tributaria para cometer fraude a la ley de forma directa o indirecta, esta última incluye procedimientos aparentemente legales, pero encaminados a defraudar la ley tributaria, en este sentido la administración debe tener siempre presente la realidad económica para poder rectificar los efectos fiscales de las operaciones que se puedan calificar como elusivas. (Colombia. Consejo de Estado, 1990)

La sentencia afirma que el incumplimiento de la ley se puede presentar no solo de manera directa, sino también indirecta cuando se realizan procedimientos aparentemente legales pero que están encaminados a defraudar la ley tributaria, es así como la Administración tiene la función de buscar la verdad real y rectificar los efectos fiscales de las operaciones que pueda calificar como elusivas:

Es función intrínseca de la Administración Tributaria, vigilar por la recta aplicación de las normas reguladores de los impuestos administrados por ella y en uso de tal deber le corresponde estar atenta a que los sujetos pasivos de la obligación, no la infrinjan directamente ni a través de operaciones que aunque virtual o aparentemente legales tengan como objeto menguar los intereses del fisco que la doctrina conoce como elusión tributario. (Colombia. Consejo de Estado, 1990)

La interpretación de la ley tributaria no puede atenerse a la verdad formal, debe buscar siempre la verdad real en la determinación de la carga impositiva que corresponde pagar a sus administrados, pues de no ser así su acción resultaría nugatoria. El artículo 31 de la Ley 52 de 1977 que cita el apoderado como violado por

la actuación administrativa, ciertamente enseña a los funcionarios de impuestos, el principio de actuar con un “relevante espíritu de justicia” y tiene como fundamento la premisa de 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”. Pero este mismo principio implica en forma correlativa la obligación del ciudadano de contribuir con lo que ordena la ley sin que puedan resultar válidos los juegos que esta misma permite, pero no para cumplirla sino para defraudarla. (Colombia. Consejo de Estado, 2008)

El argumento de que la verdad formal no es suficiente para interpretar de forma adecuada la ley tributaria, y por consiguiente hay que buscar la verdad real al momento de determinar la carga impositiva ha sido objeto de pronunciamiento en diferentes momentos en el Consejo de Estado, por ejemplo la sentencia del 13 de Diciembre de 1995, expediente No: 7159 Ponente: Dr. Delio Gómez Leyva, retoma la Sentencia de 1990. En el presente caso (Sentencia de 1995) el contribuyente adquirió un inmueble por valor de \$8.000.000; pero, se pudo demostrar en el proceso que el negocio se realizó por \$51.500.000, entonces la administración de impuestos, adicionó la diferencia entre el valor estipulado en la escritura y el valor real de la transacción, por ello el Consejo de Estado al citar la Sentencia de 1990 afirma lo siguiente:

Así las cosas, determinando el precio real de la compraventa del inmueble mencionado, éste era el valor patrimonial que, en el presente caso, correspondía declarar al contribuyente, de conformidad con los artículos 277 del Estatuto Tributario armónico con el artículo 69 *ibídem*, puesto que se trata de activos fijos, y que tal valor era superior del avalúo catastral, por lo que, para la Sala, fue correcto el proceder de la Administración al adicionar la diferencia establecida. (Colombia. Consejo de Estado, 2008)

En la sentencia del 10 de julio de 2002, Radicación número: 12411, Magistrado ponente: Dr. Germán Ayala Mantilla, el Consejo de Estado retoma la sentencia de 1990, la administración tributaria debe vigilar la recta aplicación de las normas reguladoras de los impuestos, para el caso concreto, el documento causación de los arrendamientos, construcciones y edificaciones periodo de enero-diciembre de 1995, presentaba las irregularidades en la liquidación de revisión, como abonos o cancelaciones a facturas que no fueron expedidas como pago de anticipos a otras facturas etc., en este sentido la Administración estuvo ajustada a derecho al analizar las pruebas reunidas en la vía gubernativa y al afirmar que no es procedente la deducción de pagos por arrendamientos y en este sentido tampoco el reconocimiento de los ajustes por inflación en la determinación del impuesto de renta y complementarios por el período de 1995. (Colombia. Consejo de Estado, 2002)

En el presente análisis, hasta el momento, el Consejo de Estado, no tiene una concepción precisa para el termino elusión, lo más cercano a una

definición del concepto de elusión es cuando el Consejo de Estado afirma que hay operaciones que tienen apariencia de legalidad que buscan mermar los intereses de la Administración, figura conocida por el nombre de elusión tributaria.

En el año 2000 en Sentencia del 24 de marzo el Consejo de Estado vuelve a hacer alusión al concepto de elusión tributaria radicación No: 9262, Consejero ponente: Dr. Julio Enrique Correa Restrepo, de acuerdo a los cargos formulados en la demanda, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales pretende aplicar el impuesto de renta año gravable de 1997, pero para el Consejo de Estado se incurre en violación al principio constitucional de irretroactividad de las leyes tributarias en impuestos de período, pero también se incurre en violación al debido proceso al imponer sanciones retroactivamente:

Argumenta que los elementos de la norma interpretativa se cumplen en el caso del artículo 23 de la Ley 383 de 1997, conforme a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia y la Corte Constitucional, puesto que para el caso concreto, coexistían las donaciones a universidades y los descuentos como beneficios tributarios, razón que llevó al legislador a utilizar la figura de “interpretación con autoridad”, para aclarar el alcance de los beneficios tributarios existentes. (Colombia. Consejo de Estado, 2000)

Con cita de los antecedentes de la Ley 383 de 1997, señala que la inadecuada utilización de los beneficios fiscales por parte de los contribuyentes trae como consecuencia la afectación de la base gravable, por lo que la medida propuesta corresponde al criterio sobre evasión y elusión fiscal interpretada por la Corte Constitucional en la sentencia C-405-93 Magistrado Ponente doctor Eduardo Cifuentes Rincón. (Colombia. Consejo de Estado, 2008)

El Consejo de Estado en la Sentencia del 24 de marzo del 2000, que se acaba de citar, no corresponde el tema tratado con el número de Sentencia, además no hay un magistrado llamado Eduardo Cifuentes Rincón, esta situación en consecuencia genera cierta incertidumbre frente al tema de la evasión y la elusión tributaria, tal vez, haciendo un esfuerzo de interpretación se deseaba hacer alusión a la sentencia de la Corte Constitucional C -015 de 1993 magistrado ponente Dr. Eduardo Cifuentes Muñoz y nos puede conducir a la conclusión de que el Consejo de Estado no ha sido exhaustivo con el concepto de elusión tributaria.

El 28 de junio del año 2007 el Consejo de Estado en Sentencia con radicado No. 15582 se pronuncia frente algunos aspectos relativos a la elusión fiscal, aunque no desarrolla el concepto si subraya la importancia de la ley 788 de 2002 que fortaleció y amplió el Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF), para mejorar el recaudo:

[...] la Ley 788 de 2002 fortaleció y amplió el GMF, tal y como se indicó en su exposición de motivos, no sólo se pretendió mejorar el recaudo por este concepto, sino también “cerrar las brechas de elusión tributaria que se han identificado”. De

esta manera se incluyeron operaciones no cubiertas por la legislación anterior, para que toda disposición de recursos que se realice a través de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria, quedara sujeta a gravamen.

El 13 de noviembre de 2008 en Sentencia con radicado No: 17009, Ponente: Dr. Enrique Gil Botero, el Consejo de Estado menciona el concepto, nuevamente de forma transitoria, al referirse solamente a algunas sanciones para contrarrestar la elusión y la evasión en el sistema de seguridad social de la ley 828 de 2003, artículo 5° sobre sanciones administrativas: las personas y autoridades que tengan conocimiento de conductas de evasión o elusión, deben denunciar ante el Ministerio de Protección Social o la Superintendencia Nacional de Salud, para que estas autoridades después de un debido proceso, impongan la sanción correspondiente.

El concepto de evasión se desarrollará con la misma metodología, conservando por tanto el orden cronológico de las sentencias.

El Consejo de Estado, en la búsqueda realizada se refirió al concepto de evasión tributaria unos años antes de la Constitución de 1991, el 19 de agosto de 1988 radicación No: 1960, Consejero ponente: Dr. Jaime Abella Zarate, la sentencia se ocupa del inciso del artículo 6 de la ley 75 de 1986 los conceptos de “vinculación económica” y “no contribuyente”, esta sentencia asevera que la ley fue estipulada para combatir cierta modalidad de evasión tributaria, en la cual el contribuyente utiliza las entidades sin ánimo de lucro para transferir utilidades, con el fin de que al ser recibidos quedara exenta de gravamen:

[...] la Ley 75 fue diseñada para combatir una modalidad de evasión tributaria utilizada con las entidades sin ánimo de lucro vinculados económicamente al contribuyente para transferirle parte de sus utilidades, que al ser recibidos por tales entidades quedaban exentas de gravamen.

Con relación a este último concepto que es el motivo de controversia, el segundo inciso del artículo 6 del reglamento expresó:

“Para los efectos del presente artículo, se entenderán como ‘no contribuyentes’ las personas naturales o jurídicas y las sociedades de hecho, que aun cuando percibieren rentas o poseyeren bienes en Colombia, no se encuentren gravadas con el impuesto sobre la renta.” (CONSEJO DE ESTADO-Sección Cuarta. Radicación número: 11001-03-27-000-2006-00039-00 (16110), 2008)

El 22 de noviembre de 1996 referencia No: 8005, Consejero Ponente: Dr. Julio E. Correa Restrepo, el Consejo de Estado retoma el tema de la evasión de los contribuyentes de la sentencia de abril de 1992 en la cual se anularon las disposiciones inspiradas en el criterio de recaudar localmente impuestos generados por actividades realizadas en otras jurisdicciones, con el fin de evitar la evasión y resalta que hay que determinar en dónde realizan los sujetos pasivos la actividad que genera el impuesto, que es la materia imponible y

no en dónde se realiza la venta porque esta es elemento de la base gravable, y se agrega que las autoridades pueden inscribir a los sujetos pasivos que no cumplan con la obligación de registro establecida en el Decreto 3070 de 1983, con mira a controlar el impuesto:

[...] resulta claro para la Sección, como también lo fue para el Tribunal y la señora Procuradora, determinar que las disposiciones demandadas vulneran abiertamente los preceptos que enmarcan el Impuesto de Industria y Comercio, particularmente aquéllos que regulan las reglas de territorialidad del tributo.

Como bien lo señala la señora Procuradora, la Sala mediante el fallo del 30 de abril de 1992, anuló disposiciones inspiradas en el criterio de recaudar localmente impuestos generados por actividades realizadas en otras jurisdicciones, con el pretexto de evitar la evasión. También ha precisado la Sección en diversas oportunidades que lo relevante es determinar en dónde realizan los sujetos pasivos la actividad que genera el impuesto, porque esta es la materia imponible y no en donde se realiza la venta porque esta es una manifestación externa del hecho imponible y simultáneamente elemento de la base gravable .

No resultan válidas las explicaciones del opositor del municipio demandado, quien pretende justificar la expedición de actos como el acusado, con el argumento de que a través de ellos se controla “la evasión técnica de los contribuyentes...”, cuando justamente la norma demandada está dirigida a personas que no están registradas en la Sección local de impuestos respectiva, pasando por alto que si se trata de contribuyentes que desarrollan su actividad en el municipio, el mismo ordenamiento, los dotó de herramientas de control y que estos pueden oficiosamente inscribir a los sujetos pasivos que no cumplan con las obligaciones de registro establecidas en el Decreto 3070 de 1983, además de otras medidas como el intercambio de información con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para efectos del control del impuesto, (artículo 204 Decreto 1333 de 1986), etc. (CONSEJO DE ESTADO-Sección Cuarta. Radicación número: 11001-03-27-000-2006-00039-00 (16110), 2008).

El 8 de marzo de 1996 el Consejo de Estado vuelve a pronunciarse sobre la evasión tributaria radicación número 7384, Consejero Ponente: Dr. Julio E. Correa Restrepo, la sentencia se ocupa de los deberes formales y la satisfacción de dichos deberes formales, de acuerdo al artículo 571 del E.T. “a los contribuyentes o responsables directos” del pago del tributo, de acuerdo al artículo 572 E.T.; además se estipula que la ley puede determinar la responsabilidad solidaria y determinar las excepciones a la misma, todo ello, de acuerdo al Consejo de Estado, a impedir la evasión tributaria:

Desde el punto de vista jurídico, la ley prevé entonces la existencia de responsables directos del pago, bien sea porque ella los ha señalado así en forma expresa, al tratar

la relación jurídica tributaria entre el vendedor y el fisco, o porque respecto de ellos se realiza el hecho que según la ley genera la obligación tributaria. Para enfrentar el problema de la evasión y asegurar el recaudo de lo debido, el artículo 794 del E.T. hizo solidarios con el pago de los impuestos a los socios, copartícipes, cooperados, accionistas y comuneros por las obligaciones fiscales de las sociedades, distintas de las anónimas inscritas en bolsas de valores y otras entidades que allí se señalan, a partir del año de 1987. Determina así la ley una responsabilidad solidaria de toda clase de asociados, de personas jurídicas por “los impuestos de la sociedad” correspondientes a los años gravables de 1987 y siguientes “repartida” a prorrata de sus aportes o acciones en la misma y del tiempo durante el cual los hubiesen poseído en el respectivo año gravable. La expresión “impuestos de la sociedad” está referida a los impuestos establecidos por la ley para estas personas, y dada la conexión existente entre el término impuesto y obligaciones tributaria, son aquellos en los cuales dentro de la estructura de dicha obligación, estas personas jurídicas asumen la sujeción pasiva de derecho, o contribuyentes de jure del impuesto.

[...], la figura de la solidaridad es de creación legal y también el establecimiento de las excepciones a ella. Por tanto, bien podía el Congreso, como lo hizo en las disposiciones demandadas, introducir la responsabilidad solidaria como mecanismo tendiente a impedir las prácticas de evasión tributaria, sin que ello signifique desconocimiento de los principios y normas constitucionales. En cuestiones punitivas esa responsabilidad es personal e intransferible, pues ninguno está llamado a responder penalmente por el hecho de otro. (CONSEJO DE ESTADO-Sección Cuarta. Radicación número: 11001-03-27-000-2006-00039-00 (16110), 2008)

El Consejo de Estado estipula que los contribuyentes exentos del impuesto sobre la renta y complementarios, al presentarse como elementos de evasión tributaria de terceros, los miembros de la junta o el consejo directivo y su representante legal responderán solidariamente, tanto con los impuestos omitidos como por las sanciones derivadas de la omisión.

[...] de la Ley 75 de 1986 incorporado hoy en el artículo 795 del Estatuto Tributario, se refirió así a la solidaridad de las entidades no contribuyentes que sirvan como elemento de evasión tributaria de terceros:

Artículo 795. Solidaridad de las entidades no contribuyentes que sirvan de elemento de evasión.

Cuando los no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios o los contribuyentes exento de tal gravamen, sirvan como elementos de evasión tributaria de terceros, tanto la entidad no contribuyente o exenta, como los miembros de la junta o el consejo directivo y su representante legal, responden solidariamente con el tercero por los impuestos omitidos y por las sanciones que se deriven de la omisión. (CONSEJO DE ESTADO-Sección Cuarta. Radicación número: 11001-03-27-000-2006-00039-00 (16110), 2008)

En la Sentencia 0528 ACU-1227 del Consejo de Estado del 28 de febrero de 2002 Radicación número: 25000-23-27-000-2001-0528-01 Ponente: Ricardo

Hoyos Duque, consta que los mecanismos de control con que cuenta la DIAN para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, son:

- Cruce de información
- Obligación de rendir informaciones
- Presentación de libros de contabilidad
- Obligación de expedir factura o documento equivalente
- Sistemas técnicos de control
- Denuncias de terceros. (CONSEJO DE ESTADO-Sección Cuarta. Radicación número: 11001-03-27-000-2006-00039-00 (16110), 2008).

En la Sentencia 0528 ACU-1227 del Consejo de Estado que se acaba de referenciar estipula que el derecho a la igualdad se garantiza al aplicar las leyes impositivas en forma eficaz, de tal manera que la evasión no se utilice como ventaja en los negocios.

El Consejo de Estado precisa el alcance y procedimiento de una sanción por no facturar, en la sanción se clausura el local por tres días con un escrito en lugar visible: “cerrado por evasión” Sentencia del 5 de agosto de 2002. Radicado: 66001-23-31-000-2000-0155-01 (12854), ponente Dra. Ligia López Díaz.

El incumplimiento del deber de facturar constituye una infracción en la que basta que la Administración pruebe la falta, pues esta omisión permite suponer una conducta indebida o negligente por parte del obligado, a quien le corresponderá demostrar que no existió mala fe en su conducta, o probar la imposibilidad material para su cumplimiento por fuerza mayor o caso fortuito. (CONSEJO DE ESTADO-Sección Cuarta. Radicación número: 11001-03-27-000-2006-00039-00 (16110), 2008).

Para el Consejo de Estado es deber de la Administración velar por la recta aplicación de las normas que regulan los impuestos, los sujetos pasivos deben cumplir con la normatividad tributaria, como se ha resaltado en la jurisprudencia del Consejo de Estado, al aplicar la ley tributaria no es suficiente con la verdad formal, hay que buscar la verdad real en la carga impositiva, ya que tratándose de aplicar la ley tributaria no puede atenderse a la verdad formal sino que es necesario buscar siempre la verdad real en la determinación de la carga impositiva. En sentencia del 3 de octubre del año 2002 el Consejo de Estado Radicación: 25000-23-27-000-2000-0871-01 (12836), ponente: Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, se pronuncia sobre la evasión tributaria, particularmente sobre sanción por inexactitud, por la realización de operaciones para obtener beneficios tributarios de forma indebida, esta sentencia es particularmente importante para nuestro trabajo ya que el Consejo de Estado realiza un esfuerzo en precisar una definición de evasión tributaria:

En efecto, los hechos que considera la administración como demostrativos de la inexistencia de la inversión, evidencian una verdadera evasión tributaria, pues con ellos se demuestra la utilización de ciertas formas jurídicas del derecho, para derivar

de ellas un beneficio tributario, que si bien en apariencia pueden considerarse lícitas, desvirtúan la finalidad propuesta por el legislador, cual es la reactivación económica de la zona de influencia mediante la constitución de nuevas empresas producto de la inversión realizada. (CONSEJO DE ESTADO-Sección Cuarta. Radicación número: 11001-03-27-000-2006-00039-00 (16110), 2008).

Esta definición tiene varios aspectos. Primero: utilización de ciertas formas jurídicas del derecho; segundo: derivar de las formas jurídicas un beneficio tributario; tercero, en apariencia dichas formas jurídicas pueden considerarse lícitas; cuarto: desvirtúan la finalidad propuesta por el legislador.

En conclusión para el Consejo de Estado en Sentencia del 3 de octubre del año 2002 el parámetro para medir la evasión es la finalidad propuesta por el legislador.

La evasión vuelve a ser tratada por el Consejo de Estado en sentencia del 4 de diciembre de 2003 Radicado: 25000-23-27-000-2000-01028-01 (13295), ponente: Dra. Ligia López Díaz, si un contribuyente aumenta su patrimonio, en cuantía superior a las rentas y ganancias ocasionales, debe justificar el mayor valor patrimonial, de lo contrario, la Administración de impuestos debe presumir que omitió denunciar la diferencia patrimonial, en la sentencia se afirma que la renta gravable fijada por asimilación patrimonial es un mecanismo que facilita el control de los ingresos y por ende un mecanismo para controlar la evasión, pues se parte del presupuesto de que todo incremento del patrimonio líquido, proviene de rentas que han sido capitalizadas.

Las presunciones constituyen un recurso de la Administración tributaria para establecer hechos cuya prueba puede ser allegada con mayor facilidad por el contribuyente.

El establecimiento de presunciones para determinar hechos gravados, está respaldado constitucionalmente en el principio de eficiencia y busca que el Estado controle en la mejor forma posible la evasión tributaria, para que recaude lo que a cada contribuyente le corresponda en virtud de la ley y del principio de equidad. (CONSEJO DE ESTADO-Sección Cuarta. Radicación número: 11001-03-27-000-2006-00039-00 (16110), 2008).

El 17 de abril de 2008 el Consejo de Estado en sentencia con radicado: 41001-23-31-000-2000-00368-01 (16073), ponente: Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié en cuanto a la sanción por la omisión de impuestos por parte de terceros que inciden en evasión tributaria, aclara que en dichos casos, se ordena que los representantes legales y los miembros de la junta o consejo directivo deben responder solidariamente con el tercero.

[...] cuando la sanción se genera por la omisión de impuestos por parte de los terceros que incurrir en evasión tributaria, de la cual hayan sido elementos determinantes las entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta o las contribuyentes exentas del mismo. En tal evento, dicha norma ordena que esas

entidades, sus representantes legales y los miembros de su junta o consejo directivo, respondan solidariamente con el tercero. (CONSEJO DE ESTADO-Sección Cuarta. Radicación número: 11001-03-27-000-2006-00039-00 (16110), 2008)

El 24 de julio de 2008 otra vez el Consejo de Estado se ocupa del tema de la evasión en la sentencia con Radicado: 11001-03-27-000-2006-00039-00 (16110), ponente: Dra. María Inés Ortiz Barbosa, específicamente se trata de la obligación de acreditar la declaración, liquidación y pago del impuesto que se genere por la transferencia de la inversión extranjera.

Así las cosas, para la Sala el Gobierno Nacional al ejercer la facultad reglamentaria señalada en el artículo 327 del Estatuto Tributario, cumple con el propósito de tal potestad, pues la norma demandada permite una correcta aplicación del artículo 326 ibídem, en el sentido de hacer más efectivo el control del pago de los impuestos por los inversionistas que abandonan sus inversiones en el país, aún a nacionales residentes, comprendiendo esta situación dentro del concepto de cambio de titular de la inversión extranjera, toda vez, que se facilita el propósito legal si se acredita la obligación en el momento y ante la autoridad encargada de verificar el cumplimiento de los requisitos para hacer el registro del cambio de titular, esto es el Banco de la República; de otra manera, el Estado no tendría control de estas situaciones y daría lugar a una evasión tributaria por el hecho de no tratarse de un cambio de titular de inversión extranjera en estricto sentido. (CONSEJO DE ESTADO-Sección Cuarta. Radicación número: 11001-03-27-000-2006-00039-00 (16110), 2008)

El Consejo de Estado a través de sus secciones no ha realizado una exploración doctrinal en torno al concepto de evasión tributaria, en la investigación se encontraron algunas sentencias en la década de los noventa y en la década del 2000 donde se menciona el concepto de evasión tributaria, algunos mecanismos para contrarrestar la evasión y también se abordan las sanciones, el Consejo de Estado en el concepto de evasión tributaria no le aporta a la jurisprudencia, retoma el concepto como si estuviese ampliamente desarrollado, con suficientes soportes jurídicos y como si no hubiese necesidad de abordar el tema en profundidad.

Se concluye en este apartado, de acuerdo a los dos lineamientos conceptuales propuestos en la presente investigación sobre el Consejo de Estado y su forma de abordar el concepto de evasión y elusión tributaria lo siguiente:

Frente a la elusión, las sentencias del Consejo de Estado en orden cronológico hasta el año 2016, donde hay pronunciamientos sin importar su grado de profundidad en el abordaje que realizan, son:

- Sentencia del 2 de marzo de 1990, expediente No: 1957
- Sentencia del 13 de Diciembre de 1995, expediente No: 7159
- Sentencia del 24 de marzo de 2000, radicado No: 9262
- Sentencia del 10 de julio de 2002, radicado No: 12411
- Sentencia del 28 de junio de 2007, radicado No 15582
- Sentencia del 13 de noviembre de 2008, radicado No: 17009

En estas dos décadas en las cuales el Consejo de Estado aborda el tema de la elusión lo hace de forma somera y no tiene una definición clara del concepto de elusión, en una sentencia se limita a afirmar que: “... *hay operaciones virtuales o aparentemente legales que buscan disminuir los intereses de la Administración y que estas son conocidas por la doctrina como elusión tributaria...*”.

Esta definición del Consejo de Estado solamente da a entender la finalidad de la elusión y deja de lado parámetros para que la Administración pueda abordar la elusión; no menciona técnicas para identificarla o estrategias que se puedan implementar para contrarrestarla. Ante este panorama podemos llegar a la conclusión de que el Consejo de Estado ha abordado el concepto de elusión tributaria de una forma ligera y no ha hecho un pronunciamiento categórico y explícito frente a la elusión tributaria.

El Consejo de Estado se ha pronunciado frente a la evasión en las siguientes sentencias hasta el 2016:

- Sentencia del 19 de agosto de 1988, radicado No: 1960
- Sentencia del 8 de marzo de 1996, radicado N° 7384
- Sentencia del 22 de noviembre de 1996, referencia No: 8005
- Sentencia del 20 de junio de 1997, referencia No 8234
- Sentencia 28 de Febrero de 2002, Radicado: 25000-23-27-000-2001-0528-01(ACU-1227)
- Sentencia del 5 de agosto de 2002. Radicado: 66001-23-31-000-2000-0155-01 (12854)
- Sentencia del 3 de Octubre de 2002, Radicado: 25000-23-27-000-2000-0871-01 (12836)
- Sentencia del 4 de diciembre de 2003. Radicado: 25000-23-27-000-2000-01028-01 (13295)
- Sentencia del 17 de abril de dos mil ocho 2008. Radicado: 41001-23-31-000-2000-00368-01 (16073)
- Sentencia del 24 de Julio de 2008 Radicado: 11001-03-27-000-2006-00039-00 (16110)

En el Consejo de Estado se encontró una sentencia del 3 de Octubre de 2002, Radicado: 25000-23-27-000-2000-0871-01 (12836), en la cual evidenció una definición de evasión tributaria, valga la aclaración no es exhaustiva, en las demás sentencias, analizadas en esta investigación, no hay una exploración con base en la doctrina, que nos conduzca a la definición de un concepto claro de evasión tributaria. Los elementos dados por el Consejo de Estado que más nos pueden servir para elaborar un concepto de evasión tributaria son:

- Lo más relevante al tratar el tema, es determinar en dónde realizan los sujetos pasivos la actividad que genera el impuesto, que es la materia imponible y no en dónde se realiza la venta porque esta es elemento de la base gravable, además dice el Consejo de Estado que las autoridades

pueden inscribir a los sujetos pasivos que no cumplan con las obligaciones de registro establecidas en el Decreto 3070 de 1983, incluyendo otras medidas como el intercambio de información con el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, para efectos del control del impuesto.

- Los mecanismos para el Consejo de Estado que dispone la Administración para impedir la evasión tributaria, son:
 - Teniendo en cuenta que en cuestiones punitivas esa responsabilidad es personal e intransferible, la ley puede determinar una responsabilidad solidaria que es de creación legal al igual que el establecimiento de las excepciones a ella, este es un mecanismo que para el Consejo de Estado está dispuesto a impedir la evasión tributaria. Dicho mecanismo es optado principalmente cuando los no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, o los contribuyentes exentos de tal gravamen, sirvan como elementos de evasión tributaria de terceros, tanto la entidad no contribuyente o exenta, como los miembros de la junta o el consejo directivo y su representante legal, responden solidariamente con el tercero por los impuestos omitidos y por las sanciones que se deriven de la omisión.
 - Consta en que cada administración debe vigilar por la recta aplicación de las normas que regulan los impuestos por ellas administrados, y en tal deber, según el Consejo de Estado, le corresponde estar atenta a que los sujetos pasivos de las obligaciones que ellas consagran, no las infrinjan, ya que tratándose de aplicar la ley tributaria no puede atenerse a la verdad formal sino que es necesario buscar siempre la verdad real en la determinación de la carga impositiva que corresponde pagar a los administrados.
 - Otros de los mecanismos mencionados en sentencia del Consejo de Estado hacen referencia a los instrumentos de fiscalización que utiliza la DIAN para verificar el cumplimiento de las diferentes obligaciones fiscales:
 - Cruce de información
 - Obligación de rendir informaciones
 - Presentación de libros de contabilidad
 - Obligación de expedir factura o documento equivalente
 - Sistemas técnicos de control
 - Denuncias de terceros

A veces los contribuyentes aprovechan situaciones no tenidas en cuenta por el legislador y sin incurrir en violación directa de la normatividad tributaria, si incumple su finalidad, en otros términos, hay evasión tributaria, el Consejo de Estado en estos casos habla de un incumplimiento indirecto, cuando de forma

engañoso, se evita caer en lo estipulado en la ley tributaria como generadora de tributo y por consiguiente se pasa a una situación de menor tributación.

El Consejo de Estado, como se ha demostrado a lo largo de la presente investigación, ha abordado los conceptos de evasión y de elusión tributaria de forma superficial, especialmente se puede afirmar el trato superficial del Consejo de Estado en el concepto de elusión, ya que no menciona ninguna definición, situación diferente ocurre con el concepto de evasión, aunque no hay un análisis doctrinal amplio, sí se hace un acercamiento doctrinal importante, al punto de que se puede considerar como un antecedente conceptual, si se desea trabajar el tema de forma amplia.

IV. Los conceptos de *evasión* y *elusión* en términos de la unidad administrativa especial

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales es una entidad adscripta al Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Se organizó como Unidad Administrativa Especial por medio del Decreto 2117 de 1992 que tomó forma el 1º de junio del año 1993 al unirse la Dirección de Impuestos Nacionales (DIN) con la Dirección de Aduanas Nacionales (DAN), en el año de 1999 la DIAN sufre otra transformación al organizarse como Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en el año de 2008, el 22 de octubre, el Decreto 4048 modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y por último el 26 de abril de 2011 el Decreto 1321 modifica el Decreto 4048 de 2008 y le da la estructura que posee en estos momentos la DIAN, que es una Unidad Administrativa Especial del orden nacional de carácter técnico y especializado, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, cuyo principal objetivo es:

[...] coadyuvar a garantizar la seguridad fiscal del Estado colombiano y la protección del orden público económico nacional, mediante la administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias, aduaneras, cambiarias, los derechos de explotación y gastos de administración sobre los juegos de suerte y azar explotados por entidades públicas del nivel nacional y la facilitación de las operaciones de comercio exterior en condiciones de equidad, transparencia y legalidad (DIAN, 2015).

Entre los objetivos de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales planteados por la entidad nos interesan de forma especial tres: primero, “...*la seguridad fiscal del Estado colombiano...*”; segundo, “...*la protección del orden económico...*”; y tercero, “...*administración y control al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias...*” estos tres objetivos tienen que ver de forma directa con la elusión y la evasión fiscal, la DIAN se ocupa del tema de forma directa en el concepto No. 051977 emitido el 2 de

agosto de 2005, este concepto de la DIAN tiene como tema central el fraude fiscal y tiene como sustento los argumentos planteados en la revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y la Corte Constitucional en las sentencias C-015 de enero 21 de 1993 y SU-1122 de octubre 25 de 2001.

En el Concepto No. 051977 la DIAN se pregunta lo siguiente: ¿En Colombia se puede aplicar el concepto de fraude fiscal sin estar consagrado expresamente en la ley? Para la DIAN la aplicación del concepto de fraude fiscal es justificado de acuerdo a los principios plasmados en la Constitución y que deben regir el sistema tributario colombiano: legalidad, equidad, eficacia, justicia y progresividad.

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario en la revista “Derecho Tributario” 2ª edición 1999, en la página 704, expresa lo siguiente frente al fraude fiscal:

Fraude a la ley fiscal. Es la evasión que reviste formas sofisticadas, mediante el encadenamiento de actos o contratos formalmente válidos que persiguen un objetivo evasionario, no justificándose comercialmente, de manera que de no haberse organizado determinada actividad económica o empresa, con esa diversidad de actos, el impuesto sería superior [...]. (Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2005)

El concepto de la DIAN también cita la definición de la elusión y evasión fiscal dada por la Corte Constitucional en la sentencia C-015 de enero 21 de 1993:

La elusión fiscal, en el plano terminológico y normativo, es objeto de discusión. A ella suelen remitirse las diferentes técnicas y procedimientos de minimización de la carga fiscal, que no suponen evasión en cuanto se dirigen a evitar el nacimiento del hecho que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria. Algunos consideran que la elusión, a diferencia, de la evasión, representa una violación indirecta - admisible en algunos casos e inadmisibles en otros (cuando se abusa de las formas jurídicas para evitar o reducir la carga fiscal) - de la ley tributaria. De otra parte, lo que distingue a la elusión fiscal del ahorro fiscal, es la colocación del contribuyente en áreas de comportamiento y de actividad no indiferentes para el legislador, pero deficientemente reguladas por éste o no comprendidas de manera efectiva por sus normas. (Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2005)

Para la DIAN la evasión, implica la violación de la ley por abstención con el fin de evitar el pago de los tributos y con respecto a la posición de la DIAN frente a la elusión: es una técnica de minimización de la carga fiscal, que no supone evasión en cuanto se dirige a evitar el nacimiento de la obligación tributaria y representa una violación indirecta admisible pero, inadmisibles cuando se abusa de las formas jurídicas para evitar o reducir la carga fiscal.

El contribuyente se puede ejercer actividades reguladas por el legislador, pero reguladas deficientemente, de tal forma que al minimizar el impuesto

lo hace dentro de ciertos parámetros, que no implica abuso de las formas jurídicas, elusión lícita y por lo tanto permitida.

La DIAN define el fraude fiscal de la siguiente forma:

De manera sintética, se puede afirmar 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. (Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2005)

De acuerdo a la DIAN el fraude fiscal tiene las siguientes características:

- No necesariamente implica la violación de la ley en forma directa,
- La realidad económica contrasta frente a la realidad formal,
- Se abusa de las formas jurídicas,
- Se presenta una desviación de los objetivos perseguidos por el legislador, al tener como finalidad la de aminorar o eliminar la carga tributaria. (Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2005)

La DIAN amplía el concepto de fraude fiscal con el siguiente planteamiento:

Es importante precisar que el fraude fiscal es una figura autónoma que, si bien puede llegar a tener connotaciones de carácter penal, no implica necesariamente que se presenten los supuestos de hecho que la ley tipifica como punibles y que requieren una valoración de la responsabilidad subjetiva de quien incurre en ellos. En este sentido, el fraude fiscal puede compartir elementos con delitos como el fraude procesal, la falsedad material o ideológica, etc, pero es independiente de ellos, al punto que para su determinación no se requiere un juicio previo (prejudicialidad) que califique penalmente la conducta del contribuyente. (Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2005)

Por otra parte, la figura del fraude fiscal entraña una responsabilidad objetiva por la elusión de las obligaciones tributarias que acarrea sanciones para el implicado, como es el caso de la sanción por inexactitud contemplada en el artículo 647 del Estatuto Tributario. En consecuencia, siempre que en aplicación del concepto de fraude fiscal se demuestren los supuestos de hecho que dan lugar a las sanciones tributarias, estas deberán imponerse, como normalmente ocurre en desarrollo de los procesos de control al cumplimiento de obligaciones formales y determinación oficial del impuesto. (Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2005)

La DIAN argumenta que aunque la figura de fraude fiscal no se encuentra en la normatividad tributaria sí se puede aplicar en Colombia, pero para poder aplicar la figura de fraude fiscal hay que tener en cuenta los principios establecidos en los artículos 338 y 363, en armonía con el 9 y 228 de la Constitución, la DIAN argumenta, apoyada en las sentencias de la Corte Constitucional que en materia tributaria el derecho sustancial debe primar frente al derecho formal:

Los principios constitucionales a que se hace referencia son los de equidad, eficiencia y progresividad contenidos en el artículo 363 de la Constitución Política; el principio de legalidad contenido en el artículo 338, y el deber de contribuir al financiamiento del Estado consagrado en el numeral 9 del artículo 95 *ibídem*.

Adicionalmente debe resaltarse el contenido del artículo 228 de la Constitución Política, que consagra la prevalencia del derecho sustancial sobre la forma, por lo cual, la aplicación de la norma no se debe limitar a una simple interpretación literal, aislada de su contenido material. Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Para la DIAN en armonía con la Corte Constitucional en la sentencia C-015 de 1993 en lo que se refiere a la tributación, los hechos deben interpretarse de acuerdo con la sustancia económica, es el resultado económico, de acuerdo a la norma, el que genera la obligación tributaria, independiente de la forma jurídica, en ese sentido los contribuyentes no pueden evadir o eludir el pago del impuesto:

En este orden de ideas, se impone privilegiar la sustancia sobre la forma. La legislación tributaria no puede interpretarse literalmente. Los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia económica; si su resultado material, así comprenda varios actos conexos independientemente de su forma jurídica, es equivalente en su resultado económico a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a las cuales se imputan, no pueden evadir o eludir el pago de los impuestos.

Cabe resaltar que la DIAN en la cita que se acaba de transcribir equipara los términos *elusión* y *evasión* como si fueran sinónimos.

El principio de prevalencia del derecho sustancial, consagrado en el artículo 228 de la CP, no puede ser ajeno al sistema tributario, máxime cuando éste se funda expresamente en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (CP 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 (CP art. 1), que impone a las autoridades la misión de asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares (CP art. 2). La efectividad del deber social de toda persona de “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de concepto de justicia y equidad”, abona el criterio de privilegiar en esta materia la sustancia sobre la forma. Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Con respecto al fraude a la ley la DIAN toma elementos que la Corte Constitucional brinda en la Sentencia de Unificación SU-1122 de octubre 25 de 2001, la figura de fraude a la ley tiene por objeto corregir las interpretaciones que no correspondan con la sustancia económica y dicha potestad la tienen los jueces y la Administración:

No se trata de un acto ilegal o ilícito en la medida en que no existe regla que prohíba el resultado hermenéutico. La calificación de fraude, entonces, tiene por objeto permitir que se corrija este fenómeno, a pesar de no ser típico. En este orden de ideas, el juez y la administración tienen el deber de evitar que se interpreten los textos legales de manera que se cometa fraude a los principios del sistema... Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

La DIAN amplía los argumentos de fraude fiscal, el fraude fiscal son aquellas conductas que aunque no se encuentran tipificadas expresamente en la legislación tributaria como infracciones al orden jurídico, se contraponen a la finalidad de la ley:

En este orden de ideas, el concepto de fraude fiscal, como desarrollo doctrinal, analiza aquellas conductas que, a pesar de no estar tipificadas expresamente por el legislador como infractoras del orden jurídico, son contrarias a la finalidad de la ley, y, en tal sentido, constituye una herramienta de interpretación que da alcance a los principios constitucionales enunciados. Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

La DIAN después de aclarar el concepto de fraude fiscal se pregunta, en el mismo concepto, cómo se puede implementar la figura: ¿Bajo qué parámetros se debe aplicar el concepto de Fraude Fiscal? Para responder a esta pregunta la DIAN recurre a la Constitución, como norma de normas: la aplicación del concepto de Fraude Fiscal, debe armonizarse con los principios constitucionales. En una sociedad que se rige por una Carta Constitucional todo concepto jurídico debe aplicarse en armonía con los postulados estipulados en la Constitución, es una interpretación que tiene como límites la propia Constitución, en este sentido la Corte Constitucional en la Sentencia Unificada No. 1122 de octubre 25 de 2001 argumenta que existen casos en los cuales hay la posibilidad legítima de interpretar una regla, que conduzca, entre muchos, a un resultado que no se encuentra prohibido por el ordenamiento, pero resulta incompatible con los principios que la sustentan.

La diferencia conceptual entre reglas y principios sugiere varios problemas interpretativos. El carácter preciso de las reglas obliga a preferirlas a la hora de enfrentar conflictos con los principios. Empero, una interpretación razonable de reglas puede llevar a situaciones abiertamente incompatibles con principios, aunque no sean ilegales o ilícitas. Se trata de eventos en los cuales existe la posibilidad legítima de interpretar una regla, que puede conducir, entre muchos, a un resultado determinado, el cual no se encuentra prohibido por el ordenamiento, pero resulta incompatible con los principios que sustentan la regla. Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Para la DIAN la aplicación del concepto de fraude fiscal es un problema de interpretación que debe tener en cuenta los principios constitucionales establecidos en los artículos 95, 338 y 363: Equidad, eficiencia, progresividad, reserva de ley, justicia y la prevalencia del derecho sustancial sobre la forma:

En síntesis, la aplicación del concepto de fraude fiscal en la labor de interpretación de las normas tributarias deberá tener en cuenta los principios de equidad, eficiencia, progresividad contenidos en el artículo 363 de la Constitución Política; el principio de reserva de ley, según el cual la determinación de los elementos del tributo es competencia exclusiva del legislador conforme al artículo 338 ibídem; el concepto de justicia consagrado en el numeral 9 del artículo 95 ibídem y la prevalencia del derecho sustancial sobre la forma contenido en el artículo 228 de la Constitución. Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Para efectos de la aplicación del concepto de fraude fiscal, de acuerdo al concepto de la DIAN, deben tenerse en cuenta las características enunciadas, debiéndose constatar con respecto a las transacciones u operaciones sujetas a examen los siguientes aspectos:

Así mismo, a efectos de su aplicación, deberán tenerse en cuenta las características ya enunciadas del concepto de fraude fiscal, debiéndose constatar con respecto a las transacciones u operaciones sujetas a examen los siguientes aspectos:

1. Las transacciones u operaciones no necesariamente implican la violación de la ley en forma directa.
2. La realidad o incidencia económica de las operaciones difiere frente a la realidad formal.
3. Se abusa de las formas jurídicas con el fin de encubrir o disfrazar hechos económicos.
4. Se presenta una desviación de los objetivos perseguidos por el legislador, al tener como finalidad la de aminorar o eliminar la carga tributaria. Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

A modo de conclusión los conceptos de *evasión* y *elusión*, en términos de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de acuerdo al concepto número 051977 del 02 de Agosto de 2005 son tratados a partir de la sentencia de la Corte Constitucional C-015 de 1993: la evasión, en el derecho tributario, es una acción (acción de omitir) que tiene la característica de ser consciente e ilegal con la cual se viola la norma tributaria, con el único fin de reducir o evitar el impuesto.

La elusión, de acuerdo al concepto de la DIAN, que tiene como fundamento sentencias de la Corte Constitucional, se define de la siguiente forma: aunque el contribuyente de forma aparente respete las normas, esta puede ser legal o ilegal, dependiendo de si no se realiza determinado presupuesto de hecho, realizando otro de tal forma que se evite el nacimiento de una obligación tributaria, en su lugar dando nacimiento a una diferente; pero si se abusa de las formas jurídicas con el fin de hacer fraude a la ley sería una elusión ilícita.

V. Conclusiones

La Corte Constitucional como máximo organismo que vela por la Constitución Nacional de los deberes y los derechos de los ciudadanos, a lo largo de su existencia ha debido pronunciarse sobre una gran cantidad de asuntos que afectan la vida nacional, entre ellos los temas tributarios y particularmente sobre la evasión y la elusión. Para la Corte, la evasión en el derecho tributario es una acción u omisión por medio de la cual se viola el sistema tributario y en consecuencia reduce o evita el impuesto, para la Corte la evasión es un concepto muy claro, si se viola la normatividad que rige el sistema tributario, ya sea por omisión o por acción del contribuyente, y en consecuencia el recaudo por parte de la Administración es mucho menor al esperado, se está hablando de evasión; por el contrario el concepto de elusión, para la Corte es más complejo, el contribuyente por medio de una acción u omisión puede evitar el nacimiento de la obligación tributaria establecida en la normatividad y no por ello es ilegal, el carácter de ilícito lo da el abuso de las formas jurídicas, pero ¿Cuándo se da el abuso de las formas jurídicas? La Corte explica que al interpretar una norma, se pueden encontrar varios caminos, algunos de ellos no necesariamente incompatibles con la norma, pero sí incompatibles con los principios que sustentan dichas normas, en ese sentido la Corte habla de “abuso de las formas jurídicas”, cuando los principios que sustentan la norma son violentados, no es una acción u omisión que se pueda calificar de legal o ilegal, toda vez que no violenta ninguna norma, la Corte utiliza el concepto de “abuso de las formas jurídicas” o “fraude a derecho” para corregir dicha situación a pesar de no estar tipificada.

En la búsqueda realizada no se hallaron sentencias del Consejo de Estado que desarrollen los conceptos de evasión y elusión de forma directa, en todos los casos que se encontraron los conceptos son abordados al desarrollar otros temas.

El Consejo de Estado se ha pronunciado en diferentes ocasiones que la sustancia debe primar sobre la forma, en la interpretación de la ley no es suficiente con las formas jurídicas, hay que buscar la verdad real, el contribuyente debe cumplir con lo que ordena la ley, no puede valerse de las limitaciones que tiene la forma jurídica con respecto a la realidad tributaria para defraudar la ley, ya sea de forma directa o indirecta; la Administración tributaria debe tener presente que defraudar la ley de forma indirecta (elusión), el contribuyente recurre a procedimientos aparentemente legales, pero que en el fondo están encaminados a defraudar el fisco. Es en este sentido que la Administración debe tener presente la realidad económica y de esta forma rectificar los efectos fiscales. Para el Consejo de Estado hay dos formas de

defraudar el fisco, una directa y otra indirecta, las dos con el mismo resultado, fraude al fisco.

El Consejo de Estado no tiene una concepción definida entorno al concepto de elusión, lo más cercano a una definición es cuando afirma que hay operaciones con apariencia de legalidad, con el único fin de reducir los intereses del fisco, el Consejo de Estado de una forma práctica no define el concepto, pero da a entender su finalidad, aunque no da luces para que la Administración pueda identificar la elusión, o técnicas para contrarrestar la elusión.

En cuanto a la evasión desde finales de la década de los ochenta, el Consejo de Estado se pronunció frente a la evasión para afirmar que la ley 75 de 1986 fue concebida para contrarrestar cierta modalidad de evasión, en la cual el contribuyente utiliza las entidades sin ánimo de lucro para transferir utilidades y evadir el gravamen. De acuerdo al Consejo de Estado la evasión tributaria tiene varias características concatenadas la una con la otra: utilización de ciertas formas jurídicas del derecho; derivar de las formas jurídicas un beneficio tributario; en apariencia dichas formas jurídicas pueden considerarse lícitas; cuarto, desvirtúan la finalidad propuesta por el legislador. El Consejo de Estado utiliza como parámetro para medir la evasión la finalidad propuesta por el legislador.

Para concluir el Consejo de Estado no ha explorado los conceptos elaborados por la doctrina en torno a los conceptos de evasión y elusión, en el desarrollo de estos dos conceptos el Consejo de Estado no le aporta a la jurisprudencia, retoma el concepto como si estuviese ampliamente desarrollado, con suficientes soportes jurídicos y como si no hubiese necesidad de abordar el tema en profundidad.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se ocupa del fraude a las formas jurídicas, concepto no tipificado, para ello se apoya en la Corte Constitucional y en la Constitución, en otras palabras se ocupa de la elusión de forma indirecta y entonces recurre a los conceptos de legalidad, equidad, eficacia, justicia y progresividad. La DIAN confunde los conceptos de evasión y elusión, toda vez que para explicar la evasión también recurre a la figura de fraude a las formas jurídicas, de la siguiente forma: la evasión reviste formas sofisticadas, es el encadenamiento de actos válidos en cuanto a la forma, pero cuyo fin es evadir la obligación tributaria. La DIAN para los conceptos de evasión y elusión fiscal, se apoya en la Corte Constitucional: la elusión fiscal son las diferentes técnicas y procedimientos con el fin de reducir la carga fiscal, encaminados a evitar el nacimiento de la obligación tributaria. (Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2005). La elusión es admisible cuando no se violentan las formas jurídicas, si se violentan es una elusión ilícita.

Para la DIAN en armonía con la Corte Constitucional en la sentencia C-015 de 1993 en lo que se refiere a la tributación, los hechos deben interpretarse de acuerdo con la sustancia económica, es el resultado económico, de acuerdo a la norma, el que genera la obligación tributaria, independiente de la forma jurídica, en ese sentido los contribuyentes no pueden evadir o eludir el pago del impuesto, en este contexto la DIAN equipara el concepto de evasión al concepto de elusión.

Los conceptos objeto de esta investigación *Evasión y Elusión* han sido debatidos por la Doctrina, unas veces como sinónimos y otras como términos diferentes, en cuanto a la evasión, hay un acuerdo, es ilegal, pero con respecto a la elusión hay varias posiciones, para unos tratadistas la elusión es ilegal, para otros es legal.

Referencias bibliográficas

- Cahn Speyer W., P. (2005). *La potestad de la administración para calificar los hechos de acuerdo con su naturaleza económica*.
- Cahn-Speyer Wells, P. (Diciembre de 2009). La elusión fiscal en Colombia. *Revista de Derecho Privado*, (42), 2-8.
- Cahn-Speyer Wells, P. (Diciembre de 2009). La elusión fiscal en Colombia. *Revista de Derecho Privado*, (42), 2-8. Obtenido de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=360033191010>
- Colombia. Corte Constitucional. (1993). Sentencia C-015 de 1993 .
- Colombia. Corte Constitucional. (25 de Octubre de 2001). Sentencia SU-1122 de 2001.
- Colombia. Consejo de Estado. (2 de Marzo de 1990). expediente No: 1957.
- Colombia. Consejo de Estado. (24 de Marzo de 2000). radicación No: 9262.
- Colombia. Consejo de Estado. (28 de febrero de 2002). Sentencia 0528 ACU-1227 Radicación número: 25000-23-27-000-2001-0528-01. .
- Colombia. Consejo de Estado. (10 de Julio de 2002). Expedinte: 12411.
- Colombia. Consejo de Estado. (2008). Radicación número: 11001-03-27-000-2006-00039-00 (16110).
- Colombia. Corte Constitucional. (1992). Sentencia No. T-406/92.
- Cruz Amorós, M. (2005). El intercambio de información y el fraude fiscal. *ICE Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, (825).
- DIAN. (2015). Se definen aspectos esenciales de la DIAN tales como: creación, naturaleza jurídica, objeto, representante legal, patrimonio y jurisdicción. Extraído el 11 de septiembre de 2016 de <http://www.dian.gov.co/DIAN/12SobreD.nsf/pages/Laentidad?OpenDocument>
- Guerrero Vinuesa, Á. P. (2012). Sostenibilidad fiscal y principios en el Estado Social de Derecho. *Criterio Jurídico*, 12(1), 79-126.
- Macías, C., Agudelo, H., & López, R. (2008). “Los métodos para medir la evasión de impuestos: una revisión”. *Observatorio de la Economía Latinoamericana*, (92).
- Mclaren, J. (2008). The distinction between tax avoidance and tax evasion has become blurred in Australia: why has it happened? *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*, 3 (2).

- Musgrave, R. A. (1974). *Propuesta de una reforma fiscal para Colombia: informe final y documentos de trabajo de la Comisión de Reforma Tributaria*. Bogotá: Banco de la Republica.
- Ochoa León, M. (2014). Elusión o evasión fiscal. *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración: RICEA*. Vol. 3(5), 18-46, México.
- Parra Jiménez, O. D., & Patiño Jacinto, R. A. (2010). Evasión de impuestos nacionales en Colombia: año 2001 – 2009. *rev.fac.cienc.econ.*, XVIII (2), 177-198.
- Prías Bernal, J. C. (2004). *El Ilícito Tributario Ante el Derecho Penal*. Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda.
- Real Academia Española. (2014). *Diccionario de la Real Academia Española*. Extraído el 11 de 04 de 2014, de <http://lema.rae.es/drae/>
- Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2 de Agosto de 2005). concepto No. 051977.