

# La función de fiscalización tributaria en Colombia<sup>\*, \*\*</sup>

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ<sup>\*\*\*</sup>

## Introducción

La fiscalización tributaria es un tema que se suele mirar por encima del hombro, como algo menor, burocrático y de escaso interés: un exceso del poder estatal que, como en la canción de Joan Manuel Serrat, “se conoce y se teme”. Así entendida, perdemos de vista lo valioso de la función, nada menos que revisar si se aplicaron bien o no las normas tributarias, con la investidura institucional que tiene la administración, con las herramientas legales de que dispone, y dentro de los límites del debido proceso y del respeto a las demás garantías del contribuyente-ciudadano. Para llegar a esa comprensión, como es de rigor, nuestro camino será el análisis conceptual de la figura, no tanto como parte del procedimiento tributario sino como un

instrumento sustantivo clave en el proceso de aplicación de las normas.

Pues bien, aquí el contexto mínimo para emprender el estudio. En el sistema anterior al de las autoliquidaciones, la obligación tributaria se concretaba mediante dos actos sucesivos pero separados: la *declaración*, que realizaba el obligado tributario, en la que manifestaba o reconocía los elementos integrantes del hecho imponible, y la *liquidación*, que efectuaba la administración con los datos aportados por el contribuyente. Una de las transformaciones más importantes vividas por el Derecho Tributario durante el siglo XX fue la adopción de las *autoliquidaciones* como modo predominante de aplicación de los impuestos, avance que fue incorporado en el sistema tributario colombiano. La idea fue revolucionaria, en primer lugar, porque

\* Este artículo tiene como base la ponencia presentada por el profesor Julio Roberto Piza Rodríguez en las XXXV jornadas colombianas de Derecho Tributario (febrero 2011), pero no fue publicada; sin embargo, por la importancia del tema y teniendo en cuenta la actual coyuntura en la cual se incorporó el proceso de responsabilidad verbal en el control fiscal, que ha generado gran polémica, consideramos pertinente divulgarla en esta edición de la revista.

\*\* Agradezco la colaboración y asistencia en la preparación y revisión del presente documento de Gabriel Muñoz Martínez, Víctor Castillo Daza y Zulay Andrea Arévalo, investigadores del Centro de Estudios Fiscales del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia.

\*\*\* Abogado de la Universidad Externado de Colombia, Doctor en Derecho de las Universidades Externado, Javeriana y Rosario, Profesor titular de la Cátedra de Hacienda Pública de la Facultad de Derecho, profesor de Derecho Tributario y Director del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia.

alteró de manera definitiva el vínculo que los obligados tributarios debían tener con las normas y con el sistema tributario y, segundo, porque modeló una particular estructura del procedimiento tributario, con sus notas distintivas respecto de cualquier otro procedimiento administrativo.

Con el establecimiento de las autoliquidaciones se dio paso a un esquema de gestión en el cual ambas operaciones –declaración y liquidación– se reúnen y deben realizarse directamente por el contribuyente, sin participación alguna de los órganos administrativos de gestión, los cuales en adelante se ocuparán de recibir esa información y se concentrarán en las actividades de fiscalización (i. e. comprobación e inspección). Esta carga, en el sentido estricto de la expresión, exige de los particulares una actividad de colaboración –ya no solo de contribución monetaria– con la hacienda pública y, sobre todo, un conocimiento específico de la normativa y sus aplicaciones, toda vez que deben realizar por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria; y, por otro lado, desde el punto de vista de la regulación del procedimiento, el cambio sirvió para erigir a la autoliquidación como el pivote en torno al cual, en lo sucesivo, se estructuraría la actuación

administrativa requerida para hacer efectiva la prestación tributaria<sup>1</sup>.

Así las cosas, en el actual procedimiento aplicativo de los tributos se destaca la participación activa de los obligados tributarios en la determinación de las consecuencias tributarias atribuibles a unos hechos económicos masificados y complejos, cuyo conocimiento y adecuada comprensión muchas veces es ajeno a los funcionarios de la administración de impuestos. Pero, como es fácil de advertir, este esquema de gestión tributaria entraña un riesgo latente: que los contribuyentes, abusando de su posición, incumplan con sus obligaciones tributarias, bien sea mediante conductas evasivas –las cuales implican la ocultación de datos relativos a hechos impondibles cuya plena realización ya ha tenido lugar–, o mediante conductas elusivas, siendo éstas más difíciles de detectar y combatir para la administración porque su adecuada comprensión implica un grado de sofisticación nunca exento de debate, a pesar de que todos creen entender de qué se trata.

Son aquellos casos en los cuales se efectúa una completa declaración de los hechos de la realidad pero que dan pie a una errónea liquidación de la prestación tributaria en virtud de la equivocada calificación jurídico-tributaria que hace el declarante de los hechos revelados a la administración, equivocación que

<sup>1</sup> Esta evolución del procedimiento tributario se hizo posible gracias a que previamente, desde principios del siglo XX, se había reformulado el concepto jurídico de tributo, pues dogmáticamente dejó de ser entendido como una relación de poder que ejercía el Estado sobre sus súbditos, contra sus intereses patrimoniales, para convertirse en una relación jurídica intersubjetiva, en paridad jurídica de la administración con el contribuyente en desarrollo de un deber de contribuir a las cargas públicas (Muñoz Martínez, 2010). Las doctrinas italiana y española plantearon la conexión entre la estructura del procedimiento tributario y la realización del principio de capacidad contributiva, en el sentido de que si la premisa para la construcción del sistema tributario es el principio de capacidad contributiva, el mecanismo técnico-jurídico de concreción de las obligaciones tributarias debe ser el más idóneo para identificar la específica capacidad contributiva de cada sujeto (Palao Taboada, 1974).

tiene como causa una actitud consciente del obligado tributario dirigida a soslayar la valoración que el ordenamiento ha efectuado de esa clase de hechos desde el punto de vista del principio de capacidad contributiva, y que, como entraña una contradicción –¿equivocación consciente?–, bordea peligrosamente los límites de la evasión.

Para Colombia es un problema grave, como lo revelan los índices de evasión<sup>2</sup> y de elusión, circunstancia que no se explica solo por una actitud económica que impulsa a los sujetos a buscar ahorros económicos incluso transgrediendo el Derecho, sino también a razones políticas y sociológicas, como la desconfianza en las instituciones<sup>3</sup>, aunada a una pobre cultura tributaria de la sociedad<sup>4</sup>, cuando no al riesgo-esperanza de no ser detectados gracias a las serias limitaciones administrativas de nuestro Estado<sup>5</sup>. Lo decía un columnista recientemente refiriéndose a otro cáncer de nuestro país –la corrupción–: “A un Estado pobre es más fácil robarle, pues la pobreza obstaculiza la defensa”.

Por todo lo anterior, un evento académico como el que nos convoca constituye una

oportunidad para reflexionar en torno al papel de la fiscalización dentro del marco del sistema y el procedimiento tributario, entendida como la función administrativa de inspección y comprobación en la que se concreta el diálogo y el debate entre los contribuyentes y la administración acerca del impuesto que, tomando como punto de partida la autoliquidación efectuada por el obligado tributario, correspondería liquidar y pagar.

Tal es el ámbito de este trabajo. Aun cuando existen distintos grados de incumplimiento<sup>6</sup>, este análisis se enfoca principalmente en el ejercicio de la potestad de revisión de la autoliquidación en la cual el contribuyente ha aplicado las normas y liquidado su impuesto y menos en otros incumplimientos<sup>7</sup>, pues son asuntos relacionados con la gestión que no ofrecen las complejidades de las situaciones en las cuales el contribuyente y la administración traban una controversia acerca de la calificación jurídica de los hechos, de la identificación de la norma aplicable al caso como consecuencia de esa calificación jurídica, o de la determinación del contenido

<sup>2</sup> Según la DIAN, la evasión en el impuesto de renta es de 27% y en el IVA es de 21%.

<sup>3</sup> Colombia ocupa el puesto 75 dentro de 178 países con una puntuación de 3,5 en una escala de cero a diez, donde cero representa el máximo grado de corrupción y diez, el máximo de transparencia. Igualmente, en el reporte de la encuesta *Global Barometer 2010*, la Organización revela que en Colombia el 56% de las personas entrevistadas creen que el nivel de corrupción ha aumentado en los últimos tres años; asimismo, dentro de las instituciones que los encuestados consideran más corruptas se destacan el Congreso, los partidos políticos y los funcionarios públicos; por último, un 46% de los encuestados consideran ineficientes las acciones del gobierno en contra de la corrupción (International Transparency).

<sup>4</sup> Colombia no solo es un país con un alto índice de pobreza (48,5% DNP), un reducido nivel económico (el ingreso per cápita de los hogares 2009, fue de \$560.309, DNP\_DANE) y una carga tributaria baja (13,5% DIAN), sino que su desigualdad agudiza el problema social (Índice Gini, 0,58, DNP).

<sup>5</sup> “El índice de control intensivo (fiscalización) en promedio en el año 2009 fue el 2,3%” (DIAN, FMI, 2010 s.d.).

<sup>6</sup> Una caracterización moderna del riesgo tributario diferencia cuatro niveles: los que cumplen, los que quieren cumplir pero tienen dificultades, los que cumplen solo si los sancionan y los que se resisten (FMI).

<sup>7</sup> Quienes no se registran, los registrados que no declaran y los que liquidan su impuesto y no pagan.

normativo de la disposición que se ha identificado como aplicable al caso concreto<sup>8</sup>.

Cuando la administración tributaria, de manera legítima, se decida y disponga de la idoneidad para ejercer las facultades de fiscalización y poner sobre la mesa ese instrumental al momento de resolver los problemas reales de aplicación concreta de la norma a los casos “diseñados” a la medida para correr riesgos calculados, cuando eso ocurra, los operadores del Derecho Tributario tendremos que enfrentar no pocos problemas de interpretación y aplicación. Por eso, para saber afrontar ese momento, importa estudiar la fiscalización, sus entresijos conceptuales, sus posibilidades.

Nos proponemos entonces caracterizar la función administrativa de fiscalización tributaria y diferenciar en ella la gestión masiva, sistematizada y hasta cierto punto mecánica, frente al instrumento jurídico de fondo, a partir de los factores críticos que hemos elegido: las pruebas de los hechos, la revisión de la aplicación –calificación, interpretación, subsunción–, las sanciones y las consultas. En esta tarea enfatizaremos en la necesidad de modernizar y actualizar la actual concepción jurídica de la fiscalización luego de transcurridos veinticuatro años desde que se adoptó la regulación vigente del procedimiento tributario<sup>9</sup>, ahora ciertamente

desueta, y para ello delimitaremos conceptualmente estas figuras, aprovechando trabajos que ya otros han hecho, adaptándolos a nuestro medio. Una vez planteadas estas reflexiones, haremos un balance crítico de la gestión de la DIAN, en todo caso parcial y provisional, dada la precariedad de la información disponible y, para finalizar, como es usual en las Jornadas del ICDT, formularemos las conclusiones y recomendaciones que se derivan de nuestro estudio.

## 1. La fiscalización tributaria: concepto y caracterización

La expresión *fiscalización de los tributos* puede entenderse con una triple perspectiva: (i) *orgánica*: el sujeto administración a quien se le encomienda adelantar la tarea de inspección; (ii) *funcional*: las actividades que el ordenamiento le permite realizar a esa administración para controlar la aplicación de las normas tributarias efectuada por los obligados, y (iii) *procedimental*: las etapas administrativas mediante las cuales la administración realiza la función de fiscalización (Martín Queralt, et al., 2004: 366). En este documento nos concentraremos en la perspectiva funcional, a la cual se refieren los artículos 683 y siguientes del Estatuto Tributario (en adelante, E.T.).

<sup>8</sup> En la administración tributaria se hace una diferencia entre el *control extensivo* y *control intensivo* que se recoge en documentos internos de la DIAN (Orden administrativa 011 de 2009) y que tiene una expresión normativa en la LGT española, bajo la denominación de *gestión e inspección*, por su distinta naturaleza y alcance. En el primer caso se trata de procedimientos masivos de identificación de omisos, en la corrección de errores y en la comprobación de valores que implican hechos objetivos, que si bien entrañan una disputa, el núcleo de la diferencia es más objetivo y da lugar bien a la aceptación bien a la liquidación por parte de la administración. En el segundo, se genera una controversia de mayor profundidad bien en los hechos, bien en las pruebas, bien en la aplicación de las normas.

<sup>9</sup> Decreto 2503 de 1987.

La fiscalización es la actividad administrativa que tiene por objeto el examen de las declaraciones y autoliquidaciones de los obligados tributarios, así como la investigación de lo que puedan haber ocultado –lo que no hayan declarado– o falseado en su declaración; actuaciones que han de sustanciarse en el procedimiento que se abra contra el sujeto obligado a autoliquidar el impuesto. Tal función se desarrolla mediante las potestades de fiscalización que enumera el artículo 684 del E.T., las cuales pueden agruparse en los conceptos de comprobación e investigación: se comprueba lo declarado y se investiga lo no declarado<sup>10</sup>; tras lo cual, si fuere del caso, deberá continuar el procedimiento mediante la regularización de la situación tributaria del obligado con la expedición de los actos administrativos preparatorios –requerimientos, emplazamientos, inspecciones– que son necesarios para la expedición de las liquidaciones oficiales.

Se trata entonces de una función de naturaleza inquisitiva destinada a documentar las averiguaciones que se harán valer como prueba en el procedimiento de liquidación administrativa del tributo y, por tanto, podemos decir que busca el conocimiento de la realidad económica y jurídica que constituye el sustrato de los hechos imponibles. Para el cabal ejercicio de esta función, la

administración debe adelantar actividades que en principio implican la comprobación de valores, pero que bien entendidas también comprenden la valoración del proceso de aplicación de las normas efectuado por el contribuyente objeto de la revisión. Bajo esta expresión –aplicación– se engloban todas las actividades que implica el juicio de determinación de consecuencias jurídicas, a saber: la calificación de los hechos, la interpretación de las normas seleccionadas como aplicables al caso y la subsunción de los hechos calificados –premisa menor– en la interpretación efectuada de dichas normas –premisa mayor–, para así atribuirle una consecuencia jurídica tributaria a la situación fáctica valorada. Igualmente, en el curso de la fiscalización la administración debe establecer si los obligados tributarios han incurrido en conductas tipificadas como infracciones tributarias, investigación punitiva con la cual, si es el caso, se da inicio al procedimiento administrativo sancionador<sup>11</sup>.

Para apreciar de forma adecuada el alcance que nuestro ordenamiento le asigna a la función de fiscalización, debemos tener en cuenta que la relación jurídica tributaria es de carácter complejo, porque junto a la obligación tributaria material, que es de contenido pecuniario y se corresponde exactamente con el deber de contribuir<sup>12</sup>, existen

<sup>10</sup> Las normas del E.T. se han concebido para tributos administrados bajo el régimen de autoliquidación por la DIAN (renta, IVA y GMF) y las retenciones en la fuente por estos impuestos; pero, por remisión normativa, se aplican también en tributos territoriales, en particular el impuesto de industria y comercio (ICA).

<sup>11</sup> Artículos 574, 588, 589, 591, 596, 602 y 606 del ET, para los impuestos sobre la renta, IVA y la retención.

<sup>12</sup> “[...] la relación jurídica tributaria tiene un contenido mucho más amplio, que comprende también un conjunto de otras obligaciones y deberes formales que no necesariamente deben estar ligados al nacimiento de una concreta obligación tributaria principal, porque no existe una única obligación tributaria, sino que existen una obligación (de carácter material) y unos deberes (de carácter formal)” (Marín Elizalde, 2010: 305).

una serie de deberes formales establecidos legalmente para garantizar la realización de la obligación tributaria material –deberes dentro de los cuales se ubica conceptualmente la exigencia de autoliquidar el impuesto, tanto en la declaración inicial como en sus correcciones– y un abanico de infracciones relacionado con el incumplimiento de la obligación material o de los deberes tributarios formales, que dan pie al ejercicio de las potestades sancionadoras<sup>13</sup>, escenario en el cual también deben colaborar intensamente con la administración los obligados tributarios, toda vez que la normativa exige que ellos se *autoimpongan* las sanciones derivadas de las infracciones consistentes en fallas en el cumplimiento del deber de declarar y autoliquidar los impuestos y las retenciones. Así ocurre, por lo menos, con los intereses moratorios a los cuales el E.T. denomina “sanción por mora en el pago”<sup>14</sup> y con la “sanción por corrección de la declaración”<sup>15</sup>. Entonces, a la función de fiscalización, en el procedimiento administrativo especial (E.T.), le compete la determinación oficial del impuesto y la imposición de las sanciones.

El procedimiento tributario comprende dos fases: la primera es la de fiscalización e investigación, en la que se realiza todo el acopio de pruebas, ya sea porque fueron decretadas o porque fueron obtenidas, y dentro de la cual la administración, además de contar con la información que legalmen-

te corresponde reportar a distintos agentes económicos, incluidos los propios contribuyentes, puede enviar requerimientos de información, efectuar inspecciones tributarias y contables, proferir emplazamientos para declarar o para corregir. Esta fase culmina con uno de dos actos administrativos: el requerimiento especial mediante el cual se propone una modificación de la liquidación privada, que puede incluir también la sanción por inexactitud, o el pliego de cargos, cuando se decide imponer una sanción mediante un acto independiente. Con la notificación de estos actos preparatorios, el contribuyente u obligado tributario dispone de un término para ejercer su derecho de defensa.

La siguiente fase es la de liquidación y de aplicación de las sanciones, cuya competencia es de otra división que se encarga de analizar las pruebas recaudadas, los actos preparatorios y la impugnación del contribuyente u obligado con el fin de tomar una decisión, que puede terminar en los actos definitivos de liquidación oficial del impuesto, con su respectiva sanción, o de imposición de sanción<sup>16</sup>. Contra estos actos, a su vez, proceden los recursos en la vía administrativa<sup>17</sup> y la acción judicial ante la jurisdicción contenciosa administrativa<sup>18</sup>.

Estos factores le confieren peculiaridad al Derecho Tributario y, en este caso, al procedimiento tributario, dentro del cual

<sup>13</sup> Las obligaciones formales cuyo incumplimiento constituye una infracción tributaria son el registro (555-2, 658-3), la declaración (574, 641 y ss.), la facturación (615, 652-1), la contabilidad (654 y ss.), la información (623 y ss. y 651) y la retención (375 y ss. y 641 y ss.), aun cuando la consignación es a su vez una obligación material de pago.

<sup>14</sup> Artículos 634 y 635 del E.T..

<sup>15</sup> Artículo 588 del E.T..

<sup>16</sup> Artículos 697 y ss. del E.T..

<sup>17</sup> Artículos 720 y ss. del E.T..

<sup>18</sup> Artículos 134 y ss. del Código Contencioso Administrativo.

la fiscalización constituye el enclave de la relación entre contribuyente y administración tributaria alrededor del impuesto que se va a pagar. Por lo mismo se entiende –se justifica– que la administración disponga de facultades para vigilar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, y pueda revisar las liquidaciones privadas mediante acciones administrativas, por supuesto, con arreglo a los principios de legalidad y debido proceso<sup>19</sup>; que constituyen límites tanto para el legislador al momento de diseñar el procedimiento administrativo, como para las entidades administrativas encargadas de su aplicación.

### **1.1 Facultades de fiscalización**

Las facultades de fiscalización derivan de los principios constitucionales que le imponen al Estado funciones permeadas por el interés público representado en el recaudo

de los impuestos. La función de recaudo, asignada al presidente de la República, y por esta vía a la administración tributaria, implica la función de control para lograr el debido recaudo<sup>20</sup>, e incluye las facultades para hacer cumplir el deber de todo ciudadano de contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado<sup>21</sup> dentro de los principios de justicia y equidad. El artículo 15 constitucional, al proteger el derecho a la intimidad, señala como una excepción la facultad del Estado para exigir los libros de contabilidad y documentos para efecto de tasar los impuestos<sup>22</sup>.

Además, al tratarse del ejercicio de funciones administrativas, las facultades de fiscalización están regidas por los principios de igualdad, moralidad, eficacia, celeridad, imparcialidad y publicidad, orientados al servicio del interés general. Las facultades legales están contenidas en el título IV del libro quinto del E.T., y las competencias están definidas en el mismo E.T.<sup>23</sup> y precisadas en

<sup>19</sup> Al respecto la Corte Constitucional, en sentencia T-381 de 1993, manifestó: “[...] las actuaciones de la administración tributaria están gobernadas, como todo trámite que pueda culminar en la imposición de sanciones, por las reglas propias del debido proceso. En consecuencia, por perentorio e ineludible mandato del artículo 29 de la Carta, el contribuyente debe contar con oportunidad de defensa y tener a su alcance las opciones de probar, controvertir pruebas en su contra y ejercer los recursos pertinentes para atacar las determinaciones que lo afectan”.

<sup>20</sup> N.º 20, artículo 189 de la Constitución.

<sup>21</sup> N.º 9, artículo 95 de la Constitución. En desarrollo de este precepto constitucional, el artículo 683 del E.T. establece 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.

<sup>22</sup> “[...] el Estado no puede ser privado de su poder de indagación tributaria ni de su capacidad investigativa, las cuales por ser de orden público, prevalecen sobre la voluntad de los particulares y se imponen a ellos. Por tanto, las competentes agencias estatales no pueden ser limitadas por la reserva –como lo quiere la sociedad petente– en la búsqueda de pruebas orientadas a definir el monto real de las obligaciones a cargo de los contribuyentes, menos aún si existen indicios acerca de comportamientos evasivos. Restringir esos poderes de tal manera que, en gracia de la reserva, se obligue al Estado a tomar por ciertas e incontrovertibles las declaraciones de los contribuyentes, conduciría no solo a la inutilidad e inaplicabilidad del artículo 15, inciso último, de la Carta sino que sería un retroceso a la ya superada época del “Estado Gendarme” (Corte Constitucional, Sentencia T-381 de 15 de enero de 1993).

<sup>23</sup> Artículo 688 E.T.

el Decreto 4048 de 2008, que establece la estructura de la DIAN<sup>24</sup>.

El artículo 684 del E.T. dispone: “la administración tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales”, es decir, facultades para obtener la correcta liquidación de la deuda tributaria. En esencia, estas facultades son de tres tipos: la obtención de información, el acceso a documentos y libros de contabilidad –en tanto que allí se registran las operaciones económicas–, y citar e interrogar a contribuyentes o terceros. Como se puede observar, estas actividades no se circunscriben solo al contribuyente sino que involucran a terceros con quienes él realiza transacciones y, por tanto, están obligados a reportar información con relevancia tributaria a la administración en desarrollo del deber de colaboración con el Estado.

Con respecto a la obtención de información, se diferencian tres tipos: (i) la que se reporta en cumplimiento de una obligación legal, información masiva –entidades financieras, Bolsas, Cámara de Comercio, notarías, etc.–, conforme a los parámetros de los artículos 623 y ss. del E.T.; (ii) la facultad general otorgada al director de la DIAN que le permite exigir información a grandes contribuyentes –generalmente sobre

créditos y deudas, ingresos y egresos, con su respectiva identificación de concepto, valor, beneficiario, retención en la fuente e IVA respectivo–, en medios magnéticos, para diseñar los programas de fiscalización de cada vigencia, y, por último, (iii) la facultad de cada funcionario competente en una investigación específica para solicitar información respecto al contribuyente investigado, que es tan amplia como la investigación lo exija.

Además, el E.T.<sup>25</sup> le permite a la administración tributaria implementar sistemas técnicos de control, como por ejemplo la tarjeta fiscal, mediante la cual obtiene información de las operaciones de los contribuyentes sujetos a esta obligación; la facultad de utilizar mecanismos masivos de gestión, por medio de los cuales establece controles a amplios sectores de contribuyentes o verifica el cumplimiento de requisitos legales. Y también le está permitido practicar inspecciones tributarias y contables<sup>26</sup>, con el fin de realizar una comprobación más específica sobre la situación de un contribuyente.

Pero es conveniente distinguir estas facultades orientadas a identificar los hechos generadores del impuesto en su acepción más amplia –con el fin de acopiar las pruebas en cada investigación–, de la facultad más relevante que le permite verificar la exactitud de la declaración, y conlleva la

<sup>24</sup> Dentro de la estructura interna del nivel central de la DIAN –artículo 3 del Decreto– se encuentra la Dirección de Gestión de Fiscalización, la cual comprende la Subdirección de Fiscalización Tributaria. El artículo 30 enumera las funciones a cargo de la Dirección de Gestión de Fiscalización dentro de las cuales se encuentran: (i) dirigir, supervisar y controlar las acciones de investigación, determinación, aplicación y liquidación de los tributos nacionales; (ii) dirigir la participación en la planeación, ejecución y evaluación de los planes y programas de fiscalización y control destinados a determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. El artículo 31 señala las funciones de la Subdirección de Gestión de Fiscalización Tributaria que buscan cumplir con su deber principal: controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

<sup>25</sup> Artículo 684-2 E.T.

<sup>26</sup> Artículos 779, 779-1 y 782 E.T.

potestad implícita para revisar la aplicación de las normas que el contribuyente ha hecho a su caso, y en cuyo ejercicio la DIAN puede recalificar los hechos, interpretar las normas de manera diferente y, por esa vía, considerar que tal aplicación no es correcta y, por tanto, proponer una nueva calificación de los hechos, una distinta interpretación de las normas y, en suma, una aplicación diferente que traiga como consecuencia la liquidación de un mayor impuesto. Esta es la esencia de la función de fiscalización, es el terreno en el cual se generan las mayores controversias entre la administración tributaria y el contribuyente y, por tanto, es el asunto en el cual concentraremos nuestro estudio.

Además, la administración tributaria tiene otras potestades administrativas que inciden en el ejercicio de la función de fiscalización: seleccionar a los contribuyentes sujetos a una investigación, sobre la cual no existen reglas, por lo cual resulta discrecional, y no proviene necesariamente de un procedimiento objetivo; imponer sanciones por las infracciones tributarias previstas en el E.T.; definir las pruebas procedentes dentro del procedimiento, y absolver consultas sobre la interpretación de las normas tributarias<sup>27</sup>.

## ***1.2 Derechos de los contribuyentes***

Del otro lado de la relación jurídico-tributaria, los contribuyentes tienen derechos

y garantías en el curso del proceso. Pueden actuar en sus relaciones particulares con arreglo a la libre autonomía de la voluntad privada y, por tanto, tienen la libertad de configurar jurídicamente sus operaciones económicas en las cuales se materializan hechos generadores de impuestos, bajo cualquier forma en tanto que no esté prohibida por la ley.

Los principios del sistema tributario constituyen límites en el ejercicio de las potestades tributarias, esto es, los impuestos tienen un sustrato de equidad y de justicia que por lo general se ha entendido como el principio de capacidad económica<sup>28</sup>, que debe regir los tributos en general. El mismo E.T., en el artículo 683, manifiesta que las actuaciones de los funcionarios deben estar presididas por un relevante espíritu de justicia en la aplicación de los tributos, para la justa y debida carga del contribuyente<sup>29</sup>.

Además, tratándose de un procedimiento administrativo, le son aplicables las reglas del debido proceso y del derecho de defensa en particular, que atienden a preservar los derechos y las garantías del contribuyente dentro del procedimiento: así están diseñadas las etapas de fiscalización, determinación y discusión del tributo, junto con la aplicación de las sanciones, por lo cual las violaciones al debido proceso son causales de nulidad de la liquidación, según lo dispone expresamente el artículo 730 E.T. Las demás garantías

<sup>27</sup> Artículo 264 de la ley 223 de 1995.

<sup>28</sup> En este sentido ver Corte Constitucional, sentencias C-1060A de 8 de octubre de 2001, M.P.: Lucy Cruz de Quiñones, y C-78 de 20 de octubre de 2009, M.P.: Rodrigo Escobar Gil.

<sup>29</sup> “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” (art. 683 del E.T.).

están específicamente señaladas en el E.T.<sup>30</sup> y se refieren a ciertas reglas que deben regir dentro del procedimiento tributario –que siguen siendo válidas en su mayoría–, aun cuando fueron expedidas cuando los contribuyentes presentaban sus declaraciones con información relevante y aun con anexos. Estas normas pretenden garantizarle al contribuyente objetividad en las decisiones que deben tomar los funcionarios administrativos en desarrollo del procedimiento.

La determinación de los impuestos y la imposición de las sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados por los medios probatorios previstos en el E.T. y en el Código de Procedimiento Civil<sup>31</sup>; las dudas provenientes de vacíos probatorios deben resolverse a favor del contribuyente<sup>32</sup>. Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones, en sus correcciones, en las respuestas y en los informes del contribuyente, siempre y cuando no se haya solicitado una comprobación especial ni la ley la exija<sup>33</sup>. Esta última norma fue expedida cuando la declaración contenía información específica sobre pagos, personas a cargo o exigía anexos con este tipo de datos, pero ahora carece de sentido puesto que las declaraciones actuales solo contienen información global, en la cual no se discrimina el concepto ni al tercero con quien se realizó la operación, y solo tienen tal alcance frente al tipo de información general que contiene la declaración y, por tanto, sería más propio predicarla, por ejemplo, de la información

exógena que sí está discriminada con datos individuales.

## **2. Las potestades de la función de fiscalización tributaria en los procedimientos de control intensivo**

En esencia, la facultad de fiscalización se ejerce mediante tres potestades específicas. La primera se dirige a determinar los hechos, o, dicho de manera más precisa, a verificar y comprobar la existencia de los supuestos de hecho que dieron lugar a la realización del hecho generador, los cuales, en principio, son declarados por el propio contribuyente, pero también los hechos cuya existencia ha detectado por otros medios en su actividad de fiscalización. La segunda se refiere a la aplicación de las normas o, mejor, a revisar la aplicación de las normas que ha hecho el contribuyente a su caso específico y aceptarla o no, según corresponda, y efectuar su propia aplicación, a partir de su calificación de los hechos e interpretación de las normas aplicables, todo en función de liquidar una deuda tributaria superior para el contribuyente.

La tercera, en la cual existen elementos comunes a las dos primeras, es decir, hechos y aplicación de normas, se refiere a la facultad para determinar que el contribuyente ha incurrido en una infracción tributaria y, por consiguiente, proponer y aplicar una sanción.

Las potestades de la administración siempre se ejercen en medio de la tensión que

<sup>30</sup> Título VI Libro Quinto E.T.

<sup>31</sup> Artículo 742 del E.T.

<sup>32</sup> Artículo 745 del E.T.

<sup>33</sup> Artículo 746 del E.T.

surge entre las facultades de la administración y los derechos de los contribuyentes, en especial cuando se trata de una investigación individual y se traba una controversia alrededor de los hechos, las pruebas o la aplicación de las normas, que es donde se debaten los puntos controversiales, donde existen zonas de interpretación que solo dirime un juez, que por lo demás son los de mayor magnitud económica y complejidad técnica. Una problemática similar se plantea cuando se ha detectado una infracción y debe aplicarse una sanción tributaria dentro del procedimiento de fiscalización.

Aun cuando se predique un supuesto o pretendido equilibrio entre los extremos de esa relación, en realidad la administración tiene privilegios en el desarrollo del procedimiento que derivan del papel protagónico que cumple, dirigiendo, orientando y finalmente decidiendo el curso del procedimiento y sus resultados. Por lo cual, esas potestades implican también responsabilidades en el uso de las herramientas a su disposición y, por lo mismo, es preciso proteger los derechos y las garantías de los contribuyentes, que son la parte débil de la relación.

En adelante, nos referiremos en concreto a la función de fiscalización tributaria en Colombia, específicamente en torno a los factores críticos del ejercicio de estas tres potestades: verificación y comprobación de los supuestos de hecho, aplicación de las normas, y ejercicio de la facultad sancionatoria, los cuales finalmente constituyen la clave de su ejercicio y, por lo mismo, de su resultado final. Abordaremos además una potestad que si bien no está inscrita específi-

camente en la función de fiscalización, le ha servido a nuestra administración tributaria como un instrumento recurrente en los actos administrativos propios de las funciones de fiscalización, determinación y discusión de los tributos: los conceptos de la DIAN<sup>34</sup>.

### ***2.1 Comprobación de los hechos y de los valores***

La primera tarea en desarrollo de la función de fiscalización es verificar los hechos, y la siguiente, comprobar los valores declarados, para lo cual la administración cuenta con amplias facultades de investigación (art. 684 E.T.). La actividad probatoria en el procedimiento tributario está mediada por el entendimiento de su naturaleza; ciertamente, no es un proceso y, por tanto, no es técnicamente una prueba como la que en verdad ocurre en un proceso judicial; tres argumentos lo sostienen (Marín-Barnuevo, 1997): no interviene un juez, en el sentido de un tercero que dirime una controversia; no hay alteridad, pues la administración es la que produce las pruebas y al mismo tiempo decide, a pesar de ser parte interesada en la controversia, y finalmente, el contexto del procedimiento está precedido por los deberes de colaboración del contribuyente, más aún tratándose de impuestos basados en hechos de conocimiento propio y que por lo mismo la administración desconoce, con lo cual la ley impone implícitamente esta colaboración del contribuyente, que si bien no es un concepto acuñado en la legislación colombiana, se entiende incorporado en el procedimiento tributario mediante la impo-

<sup>34</sup> Artículo 264 de la Ley 223 de 1995, en concordancia con el Decreto 4048 del 2008.

sición de las obligaciones formales, siendo la más importante de ellas, sin duda, la de declarar, con la liquidación del impuesto correspondiente.

Los aspectos sobre los cuales gira la actividad probatoria son: la distribución de la carga de la prueba, su valoración y, en particular, los herramientas de mayor importancia en el procedimiento tributario, la información exógena y las inspecciones, que si bien pueden comprender la contabilidad como medio probatorio, suponen elementos adicionales para la investigación tributaria bajo las distintas modalidades que permiten allegarla a la investigación, como las inspecciones tributarias y el registro.

La prueba se ha entendido en el contexto del principio dispositivo, propio del procedimiento civil, donde existe una regla de distribución de la carga de la misma: quien quiere hacer valer su derecho debe probar el hecho que lo sustenta; sin embargo, en el Derecho Tributario, por su naturaleza, sería más adecuado el principio inquisitivo que le atribuye –en este caso– a la administración tributaria la función de desplegar toda su actividad para comprobar todos los hechos, independientemente de a quién favorezcan y sin esperar la iniciativa de las partes.

Pero también es preciso advertir que, como quiera que el procedimiento tributario se apoya en un principio de colaboración del contribuyente, le corresponde a la administración la prueba de hechos que constituyen y aumentan la obligación tributaria y al

contribuyente los hechos que minoran dicha obligación<sup>35</sup>. En relación con la valoración, el propio E.T. prevé la libre apreciación de la prueba, conforme a las reglas de la sana crítica, como lo establece nuestra legislación civil. Y en cuanto a los medios probatorios más utilizados por la administración tributaria, la información exógena y la contabilidad, caben algunas observaciones.

*Información exógena.* Es la herramienta más poderosa de control masivo de la DIAN, pues constituye un avance en los procedimientos de gestión: se pasó de controlar los gastos y las deudas a través de la contabilidad, a controlar al contribuyente por medio de los datos de terceros, proveedores y clientes, lo cual significa pasar del control por los costos, gastos y pasivos al control por los ingresos y los activos.

La DIAN se ha concentrado en la última década en diseñar, implantar y fortalecer el sistema de información, y ha logrado diseñar y poner en práctica un poderoso instrumento informático que es el Modelo Unificado de Información Sistematizada para el Control Automático (Muisca), que se complementó con un censo en el año 2003, mediante el cual se actualizó el registro universal<sup>36</sup>. Sin embargo, ha faltado reglamentar con mayor precisión la obligación de informar, que es la más importante para la administración tributaria, por la cantidad y la pertinencia de la información reportada; específicamente, se echa de menos una reglamentación que contenga las mismas infracciones de la

<sup>35</sup> Citando a Hensel, Tipke y Lang. *Ibídem*.

<sup>36</sup> En el año 2000 la DIAN recibía 21 millones de datos anualmente y aprovechaba apenas el 10%, ocho años después, recibía 150 millones de datos y aprovechaba el 100% (“Problemática y perspectivas de la gestión fiscalizadora”, director de la DIAN. Congreso Internacional de Administración y Justicia Tributarias, ICDT, 2008).

obligación de declarar –extemporaneidad, correcciones e inexactitud– tratándose de la obligación de informar, pues esta última debería ser el instrumento de control masivo por excelencia.

Lastimosamente, la DIAN se ha limitado a controlar el cumplimiento formal de esta obligación mediante la aplicación de sanciones, sin avanzar también en controlar la calidad y la veracidad de los datos suministrados por el informante. Podría afirmarse que resolvió el problema de capturar información, pero sigue faltándole la capacidad de clasificarla, cruzarla, usarla con mayor eficiencia. Allí reside el reto, pues el potencial de evasión que puede revelar el cruce de los datos disponibles, a juzgar por los índices de evasión, tendría que ser muy significativo<sup>37</sup>.

Además, aún quedan tareas pendientes: a partir de experiencias de otros países, aprovechar los avances tecnológicos, como por ejemplo la factura con numeración controlada<sup>38</sup>, los cruces internos –retenciones imputadas y retenciones efectuadas, IVA con renta, con criterios selectivos y materiales– y muchas posibilidades más que la matemática, la ingeniería y la informática, más que el Derecho y la Contaduría, podrían resolver aprovechando las herramientas informáticas, incluso, utilizando muchas normas existentes que al parecer se han usado de manera marginal, como la línea de fiscalizar en función de la capacidad de consumo, que subyace en los criterios para ser declarante en el impuesto de renta –consumos con tarjetas, operaciones financieras–, y algu-

nas sanciones, como la evasión pasiva, los gastos no explicados, la omisión de activos, e incentivos como la devolución de los dos puntos del IVA por adquisiciones con tarjetas débito o crédito.

Lo cierto es que debe superarse el expediente tan socorrido de considerar que el mero hecho de pedir la información constituye un riesgo *per se* para el contribuyente, y que presionar a los obligados a reportar información, y hacer saber que se pide y se tiene dicha información son mecanismos suficientes de disuasión para lograr que los contribuyentes atiendan. La verdad es que haber seguido esa estrategia durante muchos años sin que pasara nada, o que pasara en pocas ocasiones o a muy pocos, desgastó el sistema de control y erosionó su credibilidad.

En todo caso, la información exógena es la herramienta de control masivo por excelencia y, sin duda, hacen falta normas que regulen mejor los procedimientos abreviados para que los contribuyentes reportados con diferencias aclaren o corrijan sus liquidaciones, con algún recargo, de manera expedita.

*Inspecciones.* La administración tributaria solía considerar la contabilidad como una especie de prueba reina, por contraste con la declaración, como una evolución de los controles formales sobre la declaración. Pero con el tiempo descubrió que ese método concentraba el control en los costos y gastos en el impuesto de renta, en los pasivos en el impuesto de patrimonio y en los impuestos descontables en el IVA, y más aún: se percató de que los contribuyentes declaraban en función de su declaración, es decir, un con-

<sup>37</sup> Según el director de la DIAN, 7 de cada 10 operaciones se realizan en efectivo, como formas complementarias de la evasión tributaria.

<sup>38</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

tribuyente que ocultaba hechos generadores, ingresos o bienes, los ocultaba incluso en la contabilidad que ponía a disposición de la administración tributaria. En la década de los ochenta, ante el fracaso del modelo, la estrategia de fiscalización evolucionó al control en función de terceros<sup>39</sup>, estableciendo la información exógena como una variable externa al propio contribuyente, que se basa en datos de proveedores, clientes, acreedores y deudores, y se centra en el control, no en los elementos de minoración de la base gravable del impuesto –como costos, gastos, pasivos e impuestos descontables–, sino en valores que originan hechos no declarados o subdeclarados en ingresos y bienes ocultos.

La contabilidad, sin embargo, sigue siendo el elemento que sustenta las operaciones económicas y por ello, sin duda, seguirá representando un rol fundamental en un segmento importante de contribuyentes, pues en los procedimientos administrativos y en los procesos judiciales, en la discusión sobre los hechos con relevancia impositiva, resulta ser una prueba irremplazable.

La forma de allegar al procedimiento los hechos contables, en consecuencia, sigue siendo mediante las certificaciones de contadores y revisores fiscales, pero con mayor profundidad y valor probatorio las inspecciones, que pueden ser tributarias o contables. El principal reparo que se le puede hacer a estas actuaciones es que no estén orientadas por una metodología técnica de auditoría, con un plan –no lo sabemos– y, por tanto, que no se materialicen en un acto administrativo, así sea preparatorio, con el fin de que el contribuyente cuente con las

garantías suficientes, antes de expresarse en el requerimiento especial, en el entendido de que las conclusiones sobre hechos o sobre interpretaciones de los inspectores se pueden documentar en las actas y, en consecuencia, pueden ser atendidas de forma total o parcial por el contribuyente, con el objeto de conciliar y corregir con un menor costo y de una forma más amigable, clara, documentada y pacífica.

Un mecanismo discutido en su origen<sup>40</sup>, y más eficaz para casos específicos, es el registro, que constituye una inspección con unas connotaciones particulares: debe ser ordenado directamente por el administrador de impuestos, puede ser apoyado por la fuerza pública, puede ser notificado en el mismo acto de su realización y tiene como finalidad precautelar pruebas. En todo caso, no sabemos su incidencia, y si bien la DIAN eventualmente ha utilizado este mecanismo, no podemos evaluar sus resultados. La necesidad de tener una policía especializada parece justificarse por acciones que comportan conductas que podrían requerir de una fuerza especial –el contrabando, el lavado de activos– asociadas a infracciones cambiarias o acciones tributarias contra personas o entidades que pueden constituir un riesgo de mayor envergadura.

## 2.2 Aplicación de las normas

La nota que caracteriza nuestro procedimiento tributario es que los impuestos que se rigen por el mecanismo de la auto-liquidación son los más representativos: el impuesto sobre la renta, el IVA a nivel

<sup>39</sup> Ley 75 de 1986.

<sup>40</sup> Sentencia C-818 de 20 de octubre de 1999, M.P.: Carlos Gaviria Díaz.

nacional y el ICA en el nivel local, lo cual es igualmente predicable, en términos procedimentales, de la retención en la fuente, pues exige declarar el monto por consignar. Así, el legislador les impone al contribuyente y al agente de retención, que liquiden la deuda, no solo determinando la base gravable sino también aplicando la tarifa, imputando las retenciones, anticipos y saldos a favor, autoimponiéndose las sanciones que corresponda—extemporaneidad, corrección—, y por último, estableciendo el monto que se debe pagar, con los respectivos intereses de mora. Es decir, le impone al contribuyente una obligación, que es la aplicación de la norma sustantiva que rige el impuesto a su caso particular, imponiéndose las sanciones cuando haya incurrido en infracciones tributarias y efectuando la liquidación del saldo por pagar o del saldo a favor, según los resultados que arrojen estas operaciones.

El asunto parecería sencillo si no fuera porque, de un lado, la legislación tributaria colombiana adolece de enormes vacíos derivados de su anacronismo—su estructura básica responde al momento en que fueron expedidas las normas incluso 40 años atrás<sup>41</sup> y, por tanto, no regula múltiples situaciones originadas en los avances tecnológicos y en la forma de hacer negocios de un mundo que ha evolucionado profundamente hasta llegar a la globalización. De otro lado, tanto el impuesto de renta—que es global y periódico—, como el IVA y aun la retención en la fuente, deben reflejar los ingresos obtenidos durante los respectivos periodos por múltiples operaciones que rea-

liza un contribuyente, y eso origina dilemas propios de quien al aplicar la legislación a su caso particular encuentra alternativas complejas de dirimir que muchas veces exigen conocimientos especializados.

Por lo demás, dada nuestra cultura tributaria, es probable que un contribuyente, al cumplir con esta obligación tienda, o bien a ocultar hechos o información para evadir directamente el impuesto, o bien a interpretar la ley de manera que le evite pagar o le reduzca el monto por pagar, bajo interpretaciones que pueden constituir una elusión, o que se encuentre en circunstancias controvertidas, que normalmente son aquellas que se concentran en pocos contribuyentes, pero que representan una magnitud importante en términos económicos.

La misión de la administración tributaria, inicialmente en ejercicio de la facultad de fiscalización, es revisar la aplicación que ha hecho el contribuyente de las normas a su caso particular y conforme al resultado de esta aplicación, confirmarla o modificarla. Ahí está la esencia de esta facultad: la administración puede discrepar de dicha calificación y proponer su propia aplicación, que puede derivar de hechos nuevos no declarados, o de interpretaciones distintas de la norma, que en cualquiera de los dos eventos da lugar a una mayor deuda tributaria de la declarada por el contribuyente. El primer caso puede constituir además una infracción tributaria que daría lugar a la aplicación de una sanción, salvo que se den las condiciones previstas en el artículo 647 del E.T., para excluirla.

<sup>41</sup> El E.T. es una compilación que contiene normas de los años setenta y ochenta respecto de estos impuestos, y que luego ha sido adicionado con las reformas de los últimos veinte años, pero no es una codificación sistemática.

Por tanto, consideramos necesario desarrollar conceptualmente con mayor amplitud el procedimiento para aplicar la norma sustantiva al caso concreto, con el objeto de liquidar el impuesto. Este procedimiento es válido para el contribuyente al momento de presentar su declaración privada, y es igualmente válido para la administración tributaria al ejercer su facultad de fiscalización.

En general, como lo describen Zornoza y Muñoz (2010: 197 y ss.), la aplicación comprende la calificación del hecho, la interpretación de la norma y la subsunción del hecho concreto del contribuyente a la correspondiente norma. Si bien este proceso de calificar el hecho, identificar la norma e interpretarla, y subsumir el hecho en la norma, resulta difícil de separar en la práctica, sí es distinguible. Ahora bien, en el proceso de subsunción del caso a la norma, puede ser inevitable una valoración de los hechos que, en algunos casos, la norma tributaria facilita y en otros el intérprete debe efectuar, y tales valoraciones también entrañan un posición eventualmente discutible.

En el proceso de aplicación surgen algunos problemas: que no se pueda identificar una norma legal, es decir, que exista un vacío legal; que la norma utilice conceptos provenientes de otras ramas del Derecho, y que algunos contribuyentes cedan a la tentación de eludir el impuesto y amañen la interpretación de la norma.

Para efectos analíticos separemos claramente los hechos y las normas aplicables. Frente a los hechos, sin duda es necesario que

se encuentren debidamente probados y frente a ellos es relevante que el contribuyente no los oculte o, dicho de otra forma, que los declare en su totalidad, pues no hacerlo constituye una infracción sancionable. En relación con las normas, el asunto puede resumirse en la interpretación de las mismas, en la aplicación al caso concreto del contribuyente y en la forma de resolver un vacío legal, es decir, cuando no existe norma aplicable.

Los métodos de interpretación de la norma tributaria son los que están contenidos en los artículos 27 a 32 del Código Civil; sin embargo, es preciso considerar que la aplicación de las normas tributarias debe estar presidida por su finalidad, que es la que determina el significado del cual se vale el legislador para expresar el mandato normativo, finalidad que consiste en señalar, bajo una formulación abstracta, supuestos de hecho económicos de los cuales se infiere una capacidad contributiva apta para financiar, en términos de justicia y equidad, los gastos públicos.

Para describir los hechos reveladores de capacidad contributiva, el legislador cuenta con dos opciones: configurar conceptos tributarios o describir el supuesto de hecho que pretende gravar utilizando conceptos procedentes de otras ramas del Derecho, como por ejemplo cuando vincula el impuesto a un determinado contrato o figura negocial<sup>42</sup>, casos en los cuales el intérprete debe desentrañar el sentido de la norma<sup>43</sup>.

El otro aspecto relevante es el análisis que debe hacer la administración sobre las

<sup>42</sup> En el E.T. existen varios ejemplos: el contrato de seguros (en los arts. 96 y 97), el contrato de renta vitalicia (en el art. 100), el contrato de fiducia (en el art. 102), o el contrato de leasing (en el art. 127-1).

<sup>43</sup> Ídem.

diversas posibilidades de reducción de la carga tributaria—legítimas e ilegítimas— que pueden usar los obligados. Como todos sabemos, en la aplicación de la ley tributaria se contraponen el interés del ente público y el del contribuyente, como acreedor y deudor: en tanto que el primero exigirá el pleno cumplimiento de la norma, el segundo se empeñará en obtener ahorros fiscales porque desea realizar sus metas económicas al menor costo posible. En medio de esta dinámica, la búsqueda de la reducción de la carga tributaria puede tener cobertura legal o, por el contrario, conseguirse mediante una abierta violación de los mandatos normativos, es decir, mediante evasión. Y en el medio de estos dos puntos opuestos, como hemos sugerido, se ubica la elusión tributaria, que es una categoría compleja de apreciar y valorar jurídicamente, porque es un ahorro tributario que se alcanza rompiendo el nexo entre la norma y la realidad en el juicio de determinación de consecuencias jurídicas, valiéndose de negocios jurídicos anómalos que hacen parecer conforme a Derecho la disminución de la carga tributaria, cuando lo que verdaderamente ocurre es una violación indirecta de las disposiciones legales mediante un ejercicio de la autonomía de la voluntad que manipula las normas imperativas.

La elusión, como fenómeno jurídico, cuenta con unas fronteras perfectamente definidas respecto de la evasión que permiten distinguir ambos fenómenos: mientras la

elusión actúa sobre el presupuesto de hecho, la evasión actúa sobre el mandato normativo, incumpléndolo. Es decir, en la evasión hay una plena realización del presupuesto de hecho normativo pero se quebranta la obligación surgida, por ejemplo, cuando no se declaran ingresos obtenidos o se incluyen gastos o deudas inexistentes; en tanto que en la elusión no se realiza exactamente el presupuesto de hecho normativo, lo que imposibilita el nacimiento de la obligación tributaria.

De acuerdo con las aproximaciones teóricas, la elusión consiste en implementar un esquema negocial que “no realiza” el hecho que la norma tipifica como activador de la consecuencia jurídica tributaria—lo que vendría a ser la elusión en sentido estricto—, o también puede ser que “capta” el supuesto de hecho de una disposición que consagra un beneficio fiscal o cualquier otra consecuencia tributaria favorable<sup>44</sup>. A partir de este punto, sin embargo, desaparece la claridad de los planteamientos doctrinales, toda vez que nunca ha sido tarea fácil precisar cuál es el factor que genera la ilicitud de un ahorro que no viola de manera directa una disposición tributaria y, por consiguiente, se han entablado importantes debates acerca de cuáles son los instrumentos aptos para corregir la elusión. Un repaso rápido de la doctrina y la jurisprudencia permite apreciar las diversas posiciones: (i) para combatir la elusión basta con la adopción de determinados criterios

<sup>44</sup> Debido a que la disminución del gasto por impuestos no solo se puede conseguir dejando de realizar el hecho imponible, sino también beneficiándose de un precepto que neutralice, mediante una exención o una deducción, el hecho imponible ya realizado, es posible distinguir en el plano teórico entre *elusión* y *captación* del supuesto de hecho de la norma tributaria. De ello se ha ocupado la doctrina alemana, analizada en López López y Báez Moreno (2004: 124). No obstante, la literatura especializada, acudiendo a un criterio de economía del lenguaje, engloba bajo el término elusión las conductas de *elusión* y de *captación* de los supuestos de hecho de las normas tributarias.

hermenéuticos, o, por el contrario, (ii) se trata de un problema que trasciende la utilización de los normales mecanismos aplicativos del Derecho y exige emplear cláusulas normativas adicionales que complementen la definición del hecho imponible, caso en el que, a su vez, se debate si tales cláusulas actúan como mecanismos de integración analógica del ordenamiento tributario o no.

En la fijación de la idea de elusión generalmente aceptada han pesado de forma significativa las reflexiones de Albert Hensel<sup>45</sup> en particular, y de la doctrina alemana de principios del siglo XX en general, que podemos sintetizar así: aquel ahorro tributario que se consigue mediante la no realización del hecho imponible descrito en la ley y gracias a un ejercicio de autonomía de la voluntad que, no obstante, produce un resultado sustancialmente idéntico al sometido a gravamen por la norma<sup>46</sup>. Aunque sea susceptible de mayores precisiones, esta descripción preliminar del fenómeno tiene la virtud de develar la raíz del problema: las complejas relaciones que existen entre la autonomía negocial y la tipificación legal de los actos y negocios<sup>47</sup>.

Por tanto, la elusión es fruto de las tensiones entre dos fuentes normativas que atienden a intereses de signo contrario: de un lado, las potestades autonormativas que el ordenamiento reconoce a los particulares para que desarrollen libremente su personalidad y ejerciten sus derechos económicos y, del otro, los mandatos de normas imperativas, como las tributarias, que responden a intereses públicos y no privados. El sentido en que debe resolverse esta tensión es claro en todos los ordenamientos, puesto que las potestades de configuración jurídica no les son reconocidas a los particulares para que desvirtúen las disposiciones legislativas que les afectan; la verdadera dificultad, el punto de debate, se encuentra en establecer la frontera hasta la que puede extenderse la autonomía de la voluntad antes de convertirse en un vehículo para frustrar el nexo esperado entre la norma y una manifestación concreta de la realidad —en nuestro caso de la capacidad económica— que regula.

Los regímenes *causalistas* de protección de la autonomía privada<sup>48</sup>, como el colombiano, abordan la cuestión fijando el límite último entre voluntad particular y voluntad de la ley

<sup>45</sup> Para comprender el sentido que se le da en la obra de Hensel al problema de la elusión tributaria, resulta bastante esclarecedor el epígrafe que se le dedica a la cuestión en el estudio preliminar de la traducción al castellano de la tercera edición de su obra *Steuerrecht* (Báez Moreno, González-Cuellar Serrano, Ortiz Calle, s.f.: 64 a 71).

<sup>46</sup> Por todos, ídem, p. 225 y ss.

<sup>47</sup> Cuestión general que ha sido abordada con diversos enfoques en los sistemas jurídicos, en función de si se acoge o no un sistema causal de protección de la voluntad privada.

<sup>48</sup> En la Teoría General del Derecho, la autonomía va más allá de la simple libertad de actuar, es la potestad subjetiva de darse a sí mismo un ordenamiento jurídico que —en el caso de ser privada, por oposición a la pública— se concreta en el establecimiento de una zona normativa sustraída al control del poder público y al sometimiento del interés general. Véase, por todos, Romano (2002: 27-29) y Ferri (2001: 7). A partir de aquí, sobre el reconocimiento y la protección de la autonomía privada se proyectan dos corrientes ideológicas, que en pocos doctrinantes se hacen presentes de forma pura, dirigidas a determinar el valor que para el Derecho tiene aquello que el hombre pretende conseguir ejercitando la autonomía de la voluntad: por un lado están las ideas liberales individualistas partidarias de la libre lucha social, que defienden la subordinación del orden jurídico al económico, y que, en consecuencia, proponen el reconocimiento de cualquier

a partir del análisis de la *causa de los contratos*, que viene a ser el instrumento técnico de medición del acatamiento, ya no solo formal sino también en términos subjetivos, de los mandatos legislativos por parte de quienes efectúan declaraciones negociales. Por ello nos corresponde adentrarnos en la figura de la causa y sus implicaciones jurídicas.

El hecho de que el sistema jurídico colombiano haya optado por un esquema causal de las declaraciones de voluntad revela que al ordenamiento le preocupa la intención con la que los contratantes emplean dichas declaraciones. A partir de esta premisa se pueden identificar y corregir esquemas subjetivos de violación de la ley más allá de la validez formal de los negocios en cuestión. Y estos efectos de la exigencia de la causa no se circunscriben al Derecho privado, cuna de la institución, sino que se proyectan sobre todas las ramas jurídicas, puesto que la tutela jurídica que merecen las declaraciones de voluntad siempre se determinará a partir del juicio sobre la causa del contrato.

Así, la mejor doctrina ha entendido que la exigencia de una causa lícita establecida en el Código Civil complementa los límites objetivos de la libertad contractual, al otorgar una autorización general para juzgar las motivaciones individuales de las declaraciones de voluntad y contrastarlas con las disposiciones de Derecho positivo que regulan los casos, con lo cual, en definitiva, junto al contrato *contra legem* se sitúa aquel que siendo objetivamente lícito es subjetiva-

mente contrario a Derecho<sup>49</sup>. A estos efectos cobra suma relevancia la previsión del Código Civil según la cual el consentimiento entre quienes emiten su voluntad deberá extenderse a la causa que constituye el contrato, disposición de la que se desprende que cuando un negocio se realiza conforme a las exigencias de un tipo legal, entonces la causa típica, que es aquella a la cual corresponde la regulación adoptada, deberá entenderse como una limitación a los fines para los cuales puede emplearse la figura.

No obstante, debido a que un sistema de negocios típicos tasados resultaría autoritario e insuficiente porque no lograría canalizar todas las pretensiones de los operadores económicos que se suscitan en el marco de una libre economía de mercado, se acepta que las partes puedan concertar adaptaciones de los negocios típicos, según sus necesidades particulares, o conciban figuras totalmente nuevas, innominadas, mediante la inserción de cláusulas, pactos y condiciones, pero con el límite de que el resultado que se consiga con tales disposiciones de voluntad novedosas no sea contrario a los fines objetivos del ordenamiento, lo que es tanto como afirmar que la libertad de pactos no puede emplearse para desatender prohibiciones o para evitar deberes y obligaciones legales. En consecuencia, solo se podrá acudir a adaptaciones de negocios típicos, o a figuras atípicas, cuando la causa que persiguen los contratantes no se encuentra cubierta por un tipo negocial, porque si lo está será for-

manifestación de voluntad, independientemente de su contenido; y en el otro lado se encuentran las propuestas que favorecen un control de los pactos negociales para evitar concederle apoyo jurídico a las promesas que atentan contra los intereses generales o que son repudiadas por el buen sentido. Véase De Castro y Bravo (1982: 987 y ss.).

<sup>49</sup> Así en Díez-Picazo y Ponce De León (1993: 242) y Amorós Guardiola (1991: 488 y ss.).

zoso emplear el tipo preconfigurado por el legislador y al cual éste le atribuye precisas consecuencias jurídicas<sup>50</sup>.

Para ilustrar esta idea es útil traer a colación un caso concreto<sup>51</sup>: cuando se pretende transmitir la propiedad de un bien a cambio de una suma de dinero, el contrato que corresponde llevar a cabo es el de compraventa —que tiene por objeto el intercambio de cosa por precio según el CCC— sometiéndose a todas las consecuencias jurídicas que él lleva aparejadas, sin que la aplicación de éstas se vea afectada por el hecho de que dicho intercambio se efectúe mediante otro esquema negocial nominado o innominado. Así, para determinar el régimen jurídico del contrato, tendrá que recalificarse como compraventa el esquema en el cual dos partes constituyen una sociedad en la que una aporta un bien inmueble y otra aporta una suma de dinero y, posteriormente, disuelven y liquidan el ente asignando el haber social de forma cruzada con respecto a las aportaciones, es decir, que se le entrega el dinero a quien aportó el bien y el bien al que aportó el dinero.

Frente a esta situación son muchos los criterios objetivos que permiten apreciar cuál

ha sido la causa real del negocio, criterios que sirven de fundamento a la recalificación que se propone. Por citar algunos ejemplos, la negación de la causa propia del contrato de sociedad —que es la agrupación de personas con ánimo de permanencia y con un fin común dirigido a conseguir un lucro o ganancia a repartir entre los socios— vendrá de datos como la inexistencia de toda actividad de la persona jurídica, distinta a sus actos de constitución y disolución, o la cercanía de fecha entre estos dos momentos; y la afirmación de la causa propia de la compraventa, el intercambio de cosa por precio, vendrá por el hecho de que las aportaciones se hayan devuelto de manera cruzada y también porque exista equivalencia entre el bien y el dinero que se aportaron y devolvieron. Como es apenas obvio, la metodología propuesta, que consiste en negar con criterios objetivos la causa del negocio típico o atípico que se alega y afirmar la causa de otro negocio típico al cual le están atribuidas consecuencias jurídicas, es de carácter general y debe emplearse para valorar toda clase de esquemas negociales de cara a determinar el régimen jurídico al que se encuentran sometidos<sup>52</sup>.

<sup>50</sup> Si no se entendiera así, la libertad de configuración jurídica reconocida a los particulares se utilizaría para escapar de un tipo negocial y del régimen que a él le atribuye de manera imperativa, no supletoria, el legislador, y claramente ese no es el fin al que sirven las potestades de autonormación reconocidas a los particulares en el Derecho privado. Bajo este orden de ideas, constituye un empleo inadecuado de las posibilidades de configuración jurídica de los particulares todo pacto negocial dirigido a escapar de la aplicación de disposiciones imperativas mediante un esquema distinto al típico que le correspondería a la causa que persiguen las partes, determinada conforme a criterios objetivos.

<sup>51</sup> El ejemplo planteado se ha hecho clásico, literalmente de manual, en la doctrina tributaria española. Véase Martín Queralt (1995: 213); también en Pérez Royo (2006: 243). Originalmente, el caso lo formuló Larraz a partir del barrido jurisprudencial que llevó a cabo en 1951.

<sup>52</sup> Esta metodología propuesta sirve para juzgar toda clase de supuestos en los que se encubre la transmisión de bienes o derechos con la realización de operaciones societarias, por ejemplo, mediante maniobras por etapas en las que, en primer lugar, se decide una ampliación del capital social con renuncia a los derechos de suscripción preferente por parte de los socios que han decidido la ampliación; en segundo lugar, el nuevo capital es suscrito por sujetos o entidades ajenos a la persona jurídica, y por último, se aprueba una devolución de los aportes a los socios.

En definitiva, la libertad contractual está al servicio de la innovación y el dinamismo del mercado, sin que se le pueda emplear como vehículo para rehuir la aplicación de disposiciones imperativas; el mecanismo técnico que evita la superación de dicho límite en el sistema jurídico colombiano es la causa de los contratos, que fija un modelo de distinción genérica entre las distintas categorías negociales, que permite coordinar los fines perseguidos por los particulares con los que han sido tipificados en el ordenamiento. De igual modo, como hemos argumentado, la facultad de fiscalización en cabeza de la administración la autoriza para revisar la aplicación que ha hecho el contribuyente de las normas a su caso particular y, conforme al resultado, confirmar o modificar. Y esto es posible tanto si se desaprueba la calificación efectuada por el contribuyente y se propone una nueva –con base en el acervo probatorio–, como si se realiza una interpretación distinta de la norma valiéndose de las herramientas hermenéuticas de que también dispone la administración.

Sobre esta premisa avanzamos ahora en el estudio de una serie de circunstancias que constituyen *deficiencias*<sup>53</sup> o *anomalías*<sup>54</sup> de la causa, definidas como una deformación, querida por sus autores, de una figura negocial que tiene por finalidad escapar de la regulación legal de los negocios jurídicos. Se trata de una figura empleada en el contexto de los sistemas jurídicos en los que la inexistencia de una causa lícita altera el régimen jurídico de los contratos, como ocurre en el nuestro. Según el caso, a estos *negocios*

*anómalos* se les negará, con absoluta naturalidad, el amparo jurídico pretendido por los contratantes, sin que tal negación constituya una devaluación de la idea misma de autonomía privada sino, por el contrario, una parte de la definición positiva de su naturaleza jurídica.

Por lo tanto, debe llevarse a cabo un control sobre el fin práctico que persigue el negocio anómalo, que en últimas implica que el resultado verdaderamente alcanzado quedará sometido a las normas que le son aplicables conforme a su real condición y no a las que le serían atendiendo a las actuaciones realizadas de manera formal. Dicho en otras palabras, cuando se aprecia un distanciamiento de la función jurídica típica y, por tanto, de la valoración efectuada por el legislador respecto de las consecuencias jurídicas atribuibles al interés subyacente en la figura negocial, la valoración de la conducta no puede hacerse con un canon puramente formal, sino que se requiere un juicio que contraste la intención práctica individual con la intención típica del negocio, ejercicio que eventualmente puede concluir en que la búsqueda de una eficacia distinta a la finalidad del negocio no cuenta con el suficiente amparo legal en la norma reguladora de la forma jurídica empleada. Es entonces cuando cobran importancia las facultades aplicativas –calificadoras e interpretativas– de la administración.

Específicamente, las anomalías pueden consistir en la inexistencia de la causa lícita exigida por el ordenamiento, en la existencia de una causa lícita pero diversa a la propia

<sup>53</sup> Así en la terminología de Betti (1959: 283).

<sup>54</sup> Denominación empleada por De Castro y Bravo (Ob. cit.: 329).

del negocio jurídico celebrado o, en últimas, en el intento de las partes de adaptar un esquema contractual típico a la obtención de un interés práctico que la ley regula en un contexto diverso y, por tanto, bajo otros presupuestos y con otras consecuencias jurídicas. A partir de aquí, la doctrina ha planteado la existencia de diversas categorías de negocios anómalos, no excluyentes entre sí, dentro de las que es común ubicar a los negocios en fraude a la ley y los simulados. Todas estas situaciones se resuelven en el Código Civil con un esquema lógico impecable, que conjuga de manera perfecta el respeto a la autonomía privada y la protección de los mandatos jurídicos imperativos, de acuerdo con el cual las anomalías negociales no son necesariamente contrarias a Derecho, a menos que carezcan de una causa lícita, y bajo ningún supuesto impedirán la debida aplicación de la norma en la que son subsumibles las concretas finalidades perseguidas por los contratantes, en especial cuando se ha pretendido eludir el mandato imperativo de la normativa aplicable.

Como es natural, la problemática de las anomalías negociales y las vías para afrontarla se proyectan sobre todo el ordenamiento como instituciones de Derecho común. En el Derecho Tributario esta circunstancia adquiere todas sus dimensiones debido a que se trata de un ordenamiento que imperativamente impone unas consecuencias

jurídicas que no resultan gratas de asumir a los sujetos y que en numerosas ocasiones están asociadas a la realización de un hecho compuesto directa o indirectamente por una declaración de voluntad. Ocurre entonces que aunque los particulares carezcan de autonomía para determinar el régimen jurídico tributario que les es aplicable, el fenómeno negocial adquiere trascendencia normativa y contribuye a fijar las disposiciones aplicables al caso<sup>55</sup>, pero no es la voluntad particular la que hace constituir el débito fiscal, sino la voluntad de la norma tributaria que decreta el nacimiento de la obligación a cargo de la persona que se encuentra en la situación descrita en el supuesto de hecho<sup>56</sup>. Bajo estos presupuestos, la realización de negocios anómalos puede truncar el nexo entre norma tributaria y realidad ordenada, lo que trae como consecuencia inevitable una alteración en el procedimiento normal de atribución de consecuencias jurídicas impositivas que deberá ser corregido por las autoridades administrativas –en desarrollo de la fase de fiscalización– y los tribunales, llegado el caso, tal y como hemos sostenido en este escrito.

A este respecto, resulta fácil comprender que cuando se dota a un esquema negocial de una finalidad diversa de aquella para la cual se encuentra preordenado civil y tributariamente, esa nueva finalidad encierra una capacidad económica gravable que no

<sup>55</sup> Según Ramallo Massanet (1995: 93 y ss.), la presencia y eficacia de la voluntad de las partes puede apreciarse en momentos distintos de la vida del tributo, dentro de los que se encuentra la fase normativa, actuando entre la norma y la realización del hecho imponible.

<sup>56</sup> Como advirtió Jarach (1996: 16), no se puede considerar la relación tributaria como una mera consecuencia legal de la manifestación de voluntad privada porque los efectos tributarios de la relación jurídica privada tienen su fuente exclusivamente en la voluntad de la ley, la que al asumir como presupuesto una relación derivada de un negocio privado no reconoce, por ese hecho, la fuente de las consecuencias tributarias en la declaración de voluntad que creó la relación privada.

coincide con aquella para la que el legislador dispuso la consecuencia jurídica tributaria que se pretende aplicar por parte del contribuyente<sup>57</sup>. Y, precisamente, para evitar que capacidades contributivas se sustraigan del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, menoscabando la justa distribución de la financiación del aparato estatal decidida por el legislador, es necesario contrarrestar cualquier intento de burlar las normas tributarias mediante la utilización de anomalías negociales. En este sentido, la Corte Constitucional ha expresado que la administración tributaria debe desplegar una actividad inspectora vigilante y eficaz porque el deber constitucional de contribuir exige impedir una distribución injusta de la carga fiscal, ya que lo que unos no pagan debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o menos posibilidades de defraudar<sup>58</sup>.

En definitiva, es necesario evitar, con un sentido práctico, que la libertad de configuración de los negocios jurídicos pueda en la práctica desvirtuar la correcta aplicación de las normas tributarias. Pero esta exigencia tradicionalmente se ha enfrentado al problema de identificar cuándo se está frente a tales circunstancias. Creemos que la frontera que demarca el inicio de esa zona, en aquellos sistemas que adoptan un modelo causal de protección de la iniciativa privada,

es la presencia de anomalías negociales en las disposiciones de autonomía efectuadas por los contribuyentes. Por consiguiente, desde el punto de vista metodológico, nos encontramos ante un problema relacionado con la subsunción del hecho concreto en el supuesto de hecho normativo<sup>59</sup>, y no con una propuesta alternativa de fijación del contenido del precepto aplicable por la vía de otros criterios hermenéuticos –especiales–, sino mediante la interpretación de acuerdo con las reglas aplicables a cualquier sector del ordenamiento, e idealmente, con un esfuerzo legislativo que sume mecanismos que impidan utilizar las posibilidades de configuración jurídica para finalidades diversas a aquellas que se encuentran garantizadas por el ordenamiento.

Para enfrentar este fenómeno en el Derecho comparado, en sede legislativa, se han adoptado figuras especiales que fueron categorizadas como *presupuestos de hecho sustitutivos* (así lo hizo Hensel) o *premisas mayores complementarias* (Engisch) que no son otra cosa que las cláusulas antielusivas, que pueden ser generales o especiales, según su ámbito de aplicación, que constituyen una fórmula del legislador para cobijar bajo la norma que grava determinados hechos las diferentes alternativas que usen los contribuyentes para escapar de ellas, lo cual, por supuesto, se complica en su aplicación. Nuestro

<sup>57</sup> Sobre el particular afirma Pérez de Ayala (1995: 85) que si bien el aplicador del derecho no puede rectificar la elección de los hechos imponible realizada por el legislador, sí debe tratar de definir cuál es la relación entre el hecho imponible tipificado y el objeto del impuesto que, como fenómeno socioeconómico el legislador sometió a gravamen, no para aplicar el segundo en lugar del primero, sino para evitar que mediante un simple juego con las formas jurídicas y la literalidad de los preceptos los hechos imponible y las leyes fiscales sean, respectivamente, atribuidos y aplicadas a realidades diversas de las pretendidas por el legislador al elaborarlas.

<sup>58</sup> Corte Constitucional.

<sup>59</sup> La integración de la premisa menor del silogismo de determinación de consecuencias jurídicas (“H es un caso de S”).

E.T. contiene algunas cláusulas particulares<sup>60</sup>, pero no una cláusula general<sup>61</sup>, con lo cual la posibilidad de usar estas figuras se dificulta en nuestro medio<sup>62</sup>. La DIAN, sin embargo, ha considerado, con notorias imprecisiones conceptuales, que a pesar de que no se encuentra incorporado en nuestra legislación, podría aplicarse en nuestro caso el concepto de fraude a la ley fiscal mediante la interpretación de los principios constitucionales<sup>63</sup>.

Por último, frente a un vacío legal, y dado que el legislador impone siempre la aplicación de la norma a un caso, además de los principios generales y la decisión del juez—en este caso del funcionario— mediante recalificación e interpretación, la doctrina más avanzada ha señalado que en tal situación es posible acudir a la integración analógica en procura de la preservación de dos principios: el de justicia, en cuanto se trata de proteger los intereses envueltos en la situación interpretada, y el de seguridad, para garantizar que estos casos serán resueltos conforme a unas fórmulas establecidas por el legislador. Esta es la última figura que consideramos que hace parte del arsenal de herramientas con que cuenta la administración para el cumplimiento de su tarea de fiscalización.

La integración analógica “implica que se le atribuya a un caso no regulado la consecuencia jurídica prevista para otro caso que

sí está regulado en virtud de una identidad de razón predicable entre las dos situaciones”, es decir, se requieren dos condiciones: un vacío legal y una norma extensible. La analogía, por su parte, opera “ante la carencia de una norma aplicable directamente al supuesto de hecho, trasciende el sentido posible de las palabras de la disposición que regula otro caso para colmar al vacío jurídico atendiendo a la teleología de la ley”. Existen reparos al uso de esta figura, por entenderse contraria al principio de reserva de ley, pero en realidad, como señala Pérez Royo, no lo vulnera, dado que la reserva opera en el plano de la creación de la norma por el legislador mientras la integración analógica opera en el plano de la aplicación de la norma y, por tanto, siempre que no esté prohibida, como no lo está en el Derecho Tributario colombiano, debería admitirse, más aun en una legislación que resulta obsoleta en la regulación de múltiples figuras recientes (Zornoza y Muñoz, Ob. cit.: 252 a 254).

En suma, se entiende que no procede la analogía en tanto se trate de cubrir un vacío de la ley en la producción de la norma, en especial al gravar un hecho o al extender una exención; pero, el argumento analógico que entra en juego en la aplicación e interpretación de la norma cuando se trata de dos supuestos de hecho similares a los cuales

<sup>60</sup> Por ejemplo, las contenidas en los artículos 151 a 156, para evitar la erosión de la base gravable mediante la generación de pérdidas, a través de transacciones cuyo precio sea inferior al costo fiscal.

<sup>61</sup> En Alemania, los artículos 41 y 42 de la OA; en España, los artículos 15 y 16 de la LGT, y doctrinas jurisprudenciales anglosajonas como el *Business purpose test* o la francesa de los actos anómalos de gestión.

<sup>62</sup> El artículo 15 de la LGT denomina esta figura como “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”.

<sup>63</sup> Concepto 51977 de 2005, apoyado en la sentencia C-015 de 1993 de la Corte Constitucional. Una valoración crítica del pronunciamiento incorporado en ese Concepto de la DIAN es realizada por Zornoza y Muñoz (Ob. cit.: 252 a 254).

cabe una misma consecuencia jurídica sí resultaría admisible, en aras del principio de igualdad (Ruiz Almendral y Zornoza, 2004).

Para estos efectos, sería pertinente modernizar nuestro ordenamiento legal incorporando estas figuras, pero eso no bastaría, puesto que además sería necesario que los funcionarios administrativos tuviesen la idoneidad para utilizar correctamente estas herramientas legales y más aun que los jueces de la jurisdicción contencioso administrativa también adquiriesen la destreza en el uso de estos instrumentos, tarea nada menor y quizá de largo aliento, para la cual es indispensable una firme voluntad política. Asimismo, es necesario un cambio cultural en el sector privado: los contribuyentes, sus asesores fiscales, concededores de los instrumentos técnicos –los actuales y los que se proponen–, deberán aplicar las normas con lealtad. Si cambia la ley pero no cambian las costumbres, no habrá progreso posible en esta materia –y en ninguna, seguramente–.

### **2.3 Infracciones y sanciones**

Las sanciones tributarias forman parte del derecho punitivo del Estado y, por tal razón, deben seguirse las reglas aplicables a este subgrupo normativo. En el Derecho Tributario son abundantes, dado que el legislador impone obligaciones formales con el fin de asegurar que el contribuyente cumpla cabalmente con su función de autoliquidación del impuesto; y a su vez, la configuración como infracciones representa una herramienta para forzar su cumplimiento. Por esta misma razón, en Colombia se han imbricado como parte del arsenal de las funciones de fiscalización, dado que es en cumplimiento de esta facultad que se detectan las infracciones y se aplican las sanciones.

Un primer aspecto por anotar es que el legislador colombiano ha entendido las infracciones como un simple deber de desobediencia, desconectándolas por completo de su naturaleza jurídica, la que explica que se llamen infracciones: la vulneración de un deber jurídico que la sociedad le impone a los asociados, es decir, que forma parte del Derecho punitivo, en cuanto se causa un perjuicio a un bien jurídico, en este caso, el deber constitucional de contribuir con los gastos públicos. Esta confusión se traduce en que en las normas muchas veces se infiere una responsabilidad objetiva, contrariando la regla constitucional que la proscribe (Zornoza y Muñoz, Ob. cit.: 803 y ss.).

La principal consecuencia de esta impropiedad conceptual del legislador colombiano estriba, como advierten Zornoza y Muñoz, en que resulta inconstitucional exigir la autoimposición de sanciones, como ocurre con las sanciones por intereses, extemporaneidad y correcciones –que en muchos casos, como lo indicaremos más adelante, pueden ser configuradas en forma distinta y no como infracciones–, bajo el prurito de reducir la sanción, esto en realidad constituye una norma claramente inconstitucional, puesto que la competencia para imponer sanciones solo puede atribuirse a la autoridad (art. 29 constitucional), que resulta irrenunciable para el Estado y por lo mismo, no puede ser delegada a los particulares (ídem: 815 y ss.).

Además, también resulta contrario al principio universal de inocencia, que prevé que nadie puede ser condenado a menos que se demuestre la culpa, conforme a las reglas del debido proceso (art. 29 constitucional), que no puede ser subsanado con la autodeclaración de culpabilidad y sin la garantía que protege a los particulares de inculparse a sí mismos. Si bien la Corte Constitucional

se pronunció sobre las sanciones, lo hizo apoyado a partir de los argumentos de la demanda, que propendía porque la aplicación de las sanciones es una competencia judicial, pero nada dijo frente de las disposiciones del artículo 29 de la Constitución<sup>64</sup>.

Sin embargo, es preciso advertir que el legislador colombiano no acierta en configurar adecuadamente estas infracciones, puesto que califica como infracciones y, por tanto, integra en el capítulo de las sanciones figuras que no lo son propiamente, puesto que derivan más bien del poder coactivo de la administración como medios de ejecución “mediante mecanismos resarcitorios que tienden a constreñir al sujeto a la realización del comportamiento omitido, a suplir su incumplimiento neutralizando el daño causado o al resarcimiento del perjuicio causado” (Zornoza y Muñoz, Ob. cit.). Por tanto, no son instrumentos del poder punitivo pues las dos facultades, coactivas y punitivas, tienen finalidades distintas.

Esto ocurre, por ejemplo, con el interés de mora por retardo en el cumplimiento de la obligación sustancial de pago, según lo reconoce la jurisprudencia constitucional, a pesar de que no le haya negado de manera explícita su carácter sancionador<sup>65</sup>. Similar argumento cabría predicar de la sanción por extemporaneidad en la presentación de las declaraciones y aun, con las debidas precisiones normativas, de las correcciones de tales declaraciones, si se catalogaran debidamente como recargos, al uso de otras legislaciones, en virtud del poder coactivo y no del poder punitivo del Estado.

Una debida configuración del poder punitivo en materia tributaria, como bien lo mencionan Zornoza y Muñoz, requeriría establecer sus elementos constitutivos, la acción, la tipicidad, la identificación de los sujetos infractores, la culpabilidad y los eximentes de responsabilidad. El caso de mayor aplicación por parte de la administración tributaria es el de la inexactitud, que en realidad sanciona la ocultación de hechos por declarar y que contiene una típica eximente de responsabilidad, cuando se derive de un error sobre la interpretación de la norma aplicable. Esta eximente debería circunscribirse a lo que se denomina *error invencible*, puesto que si no lo es, la conducta sería culposa y la sanción en tal caso sería procedente, si bien graduada, no como en la actualidad, cuando no se matizan estos factores y tanto la sanción como la eximente pueden resultar en varios casos desproporcionadas con la conducta y con el daño causado. En general, la ausencia de una calificación de las infracciones y, por ende, de la graduación de las sanciones<sup>66</sup> en función del daño causado<sup>67</sup>, constituye uno de los más notorios defectos del régimen de sanciones tributarias.

La mayor parte de las liquidaciones oficiales impone esta sanción sobre el mayor impuesto: una buena proporción impugna ante la jurisdicción contencioso administrativa, bajo el argumento de que la sanción no procede por diferencias de criterio con la administración tributaria. El Consejo de Estado ha considerado que procede la exoneración de la sanción por diferencias de crite-

<sup>64</sup> Sentencia C-506 de 2002.

<sup>65</sup> Corte Constitucional, sentencias C-257 de 1998 y C-231 de 2003.

<sup>66</sup> El Consejo de Estado también lo ha destacado. Sentencia del expediente 13935.

<sup>67</sup> La Corte Constitucional ha fijado esta línea jurisprudencial.

rio cuando provenga de “una interpretación razonable”, a juicio del juez, lo cual por tener un acento subjetivo, estimula el litigio ante la jurisdicción, en tanto que, aun cuando se pierda el litigio, solo se pagaría el impuesto con los intereses, sin sanción alguna, si se logra convencer al juez de que “su interpretación es razonable”. Esta dinámica revela un inadecuado diseño de la infracción y una tendencia de los funcionarios administrativos a utilizar la sanción como una herramienta disuasiva para impugnar las liquidaciones, dado el porcentaje estipulado en la ley<sup>68</sup>, que sin duda encarece considerablemente una discusión judicial<sup>69</sup>, y como respuesta de los contribuyentes la tendencia a impugnar las liquidaciones oficiales que traen aparejadas casi siempre su sanción por inexactitud.

Otro asunto que sin duda debe subsanarse se refiere a la sanción por corrección, que cuando se aplica por parte de la administración tributaria adquiere la denominación de inexactitud. En primer lugar, porque la posibilidad de corregir las declaraciones por parte del contribuyente es una medida coercitiva del cumplimiento, como lo expusimos, pero, más importante aún, porque sin duda en el ejercicio de la fiscalización es conveniente que el contribuyente tenga la posibilidad de allanarse respecto a los hechos demostrados y corregir la declaración con un recargo, que no con una sanción, lo cual evidentemente contribuye a una forma amistosa de conciliación y, por ende, a un propósito de economía procesal –reducción de los costos de un largo litigio–, siempre y cuando no se

desconozcan los hechos probados y el asunto por conciliar derive precisamente de las zonas de interpretación.

La forma como en la actualidad se llega a un acuerdo, sin embargo, es poco transparente, pues no existe una instancia formal, por ejemplo, un acta de la inspección, en la cual se materialicen y concreten los hechos y las interpretaciones de la norma sobre los cuales se proponen las modificaciones de la liquidación privada y, en cambio, la sanción opera como un fuerte factor disuasivo para proseguir en la discusión, todo en un contexto de alta discrecionalidad del funcionario investigador, que requiere una regulación explícita.

Un mecanismo que no está calificado como una infracción, pero cuyo efecto práctico es similar, es el condicionamiento legal de un derecho material –la deducibilidad de un gasto, por ejemplo– al cumplimiento de requisitos formales. En realidad, se trata del reconocimiento de las limitaciones administrativas para el control de las obligaciones formales, mediante el expediente de trasladarle la responsabilidad del control al tercero con quien el obligado realiza una transacción. Sin perjuicio de su efectividad, tiene varios reparos en su diseño, puesto que desconoce un hecho real y le impone a quien debe controlar la obligación de un tercero un costo excesivo, que es la pérdida de su derecho. En efecto, la omisión de esta obligación podría entenderse como una suerte de infracción, pues le niega el derecho sustantivo a un gasto, impuesto descontable

<sup>68</sup> La sanción es del 160% del mayor impuesto (art. 647 del E.T.) y solo se reduce por la aceptación de la infracción y su pago efectivo (E.T.).

<sup>69</sup> Una muestra aleatoria sobre 60 casos demostró que tan solo en la quinta parte se consideró que el argumento del demandante no era razonable y, por tanto, procedía la sanción (Medina, en prensa).

o pasivo real, en tanto que deja de importar el fondo del asunto, para hacer caer todo el peso en la omisión de la obligación formal.

Para la administración resulta relativamente fácil usar esta herramienta, pero, dado que no existe en el régimen de infracciones un esquema gradual, aplicada de manera mecánica, la negación de plano de un hecho real, puede resultar en una abierta inequidad. Precisamente, por la exageración en su uso por parte de la administración tributaria, no en pocas ocasiones la jurisdicción, invocando la prevalencia de la sustancia sobre la forma, ha aceptado que el incumplimiento de estas condiciones legales no da lugar a la pérdida del derecho sustancial. Es el caso de la norma que establece que el único soporte del gasto es una factura con todos los requisitos<sup>70</sup>, independientemente de que a su vez ese hecho podría dar lugar a la sanción del vendedor que expidió la factura sin los requisitos o no la expidió. Lo mismo ocurre con pagos a personas no inscritas en el régimen simplificado<sup>71</sup> o el pago extemporáneo de los aportes parafiscales como requisitos para la deducibilidad de los salarios<sup>72</sup>. La forma de corregir estas inequidades es un régimen de infracciones que castigue estas omisiones en cabeza del responsable y, eventualmente, trate al tercero con una figura semejante a la complicidad, pero que no desconozca su derecho sustantivo. Distinto es el caso de la condición de efectuar retención en la fuente

sobre los pagos al exterior, donde en realidad lo que existe es un caso de sujeción pasiva, aun cuando no esté reconocido como tal por una deficiencia legislativa.

#### 2.4 Conceptos jurídicos de la DIAN

Una de las fuentes más utilizadas por los funcionarios fiscalizadores para sustentar las posiciones aplicativas del derecho que acogen, son los conceptos emitidos por la Subdirección de Gestión Jurídica de la DIAN, de conformidad con la potestad que en ese sentido se le otorga al mencionado órgano de la administración en el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008. El rango normativo que cabe atribuirle a tal clase de pronunciamientos oficiales viene señalado por el artículo 264 de la Ley 223 de 1995<sup>73</sup>, disposición que les reconoce efectos vinculantes que benefician a los particulares; efectos que se deben a la posición institucional del intérprete y al interés que existe en proteger la seguridad jurídica del consultante. La dispersión, prolijidad, creciente complejidad y tecnicismo de la normativa tributaria ameritan que a la administración se le imponga la tarea de esclarecer su sentido frente a todos los posibles destinatarios de las normas tributarias, y es mediante los conceptos y oficios que ella le anticipa a los obligados tributarios la interpretación que considera aplicable y, por tanto, el tratamiento jurídico tributario

<sup>70</sup> Artículo 771-2 E.T.

<sup>71</sup> Artículo 4, ley 788 de 2002.

<sup>72</sup> Artículo 108 E.T.

<sup>73</sup> “Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la vía jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la DIAN cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo” (art. 264, ley 223 de 1995).

previsible para las circunstancias y normas analizadas.

La interpretación incorporada en los escritos de contestación a consultas tributarias constituye un supuesto típico de la denominada interpretación oficial, que es la que realiza un órgano del aparato estatal, distinto e inferior al que ha dictado la norma por interpretar, y que sirve de fundamento para los posteriores actos de aplicación. Dicho en otras palabras, la interpretación efectuada en la respuesta a las consultas avanza un paso más en el proceso de concreción de la normativa al seleccionar una de esas interpretaciones posibles: aquella que el órgano competente para contestar considera más acorde con la situación de hecho propuesta por el consultante, pasando del esclarecimiento del sentido de la norma abstracta a su individualización en la decisión de un caso, por lo que es, sin connotación peyorativa alguna, una interpretación particularizada que se adelanta en garantía de la seguridad jurídica del consultante.

Respecto de la materia consultable, debemos tener por tal aquellas cuestiones fácticas y jurídicas cuya interpretación pueda suscitar alguna duda al obligado tributario, a pesar de que la interpretación verse sobre una norma que objetivamente parezca clara. Consideramos que la posibilidad de que se consulten cuestiones fácticas deriva del hecho de que la mera calificación de los hechos del caso implica la realización de una auténtica valoración jurídica que, en no pocas ocasiones, resulta compleja. De esta suerte, pueden formularse consultas sobre todos los elementos formales o materiales precisos para el cumplimiento de las obligaciones y los deberes tributarios. Que sea amplia la materia consultable no debe convertirse en motivo de preocupación para

la administración, porque por esta vía toma conocimiento directo de los problemas suscitados por la aparición de nuevas formas de comportamiento de los agentes económicos y, eventualmente, puede proveer su regulación jurídica, llenar las lagunas existentes o promover las modificaciones legales que sean del caso.

Se trata de pronunciamientos administrativos en los que tanto el contenido decisorio como los efectos externos son particulares, porque se orientan a la producción de otras decisiones administrativas futuras –las que se adopten en los procedimientos de fiscalización y liquidación correspondientes–, y porque vinculan solo a la administración, no a los ciudadanos; lo que no significa que no se produzcan efectos externos sobre los consultantes, sino que se encuentran restringidos a los que les sean favorables, de suerte que la consulta no les es oponible, pero fundamenta su derecho a que no se les apliquen criterios más desfavorables a los acogidos en la contestación. En resumidas cuentas, cuando el órgano competente de la administración expide un concepto jurídico, está adelantando, aunque sea en sentido impropio y parcial, el momento de la gestión tributaria.

Tal valor normativo de la doctrina oficial de las autoridades de impuestos en ninguna medida riñe con el principio de reserva de ley, toda vez que con la interpretación dada en la contestación a la consulta no se sustituye la voluntad de la ley. Para apreciarlo basta desplegar un análisis dual, como el que propone y efectúa la Corte Constitucional en la sentencia C-487 de 1996: desde el punto de vista de los obligados tributarios, la doctrina oficial constituye una opinión sobre la forma como la ley debe ser entendida, pero no obliga a actuar conforme a lo que se expresa en aquella doctrina, por lo cual no

puede admitirse que tenga igual fuerza que la ley; en segundo lugar, desde el punto de vista de los funcionarios de la administración, la obligación de no objetar las actuaciones adelantadas por el contribuyente al amparo de la doctrina oficial no se deriva de que sea dotada de fuerza de ley, sino de que es la propia ley (art. 264 de la Ley 223 de 1995) la que le reconoce efectos a esos pronunciamientos oficiales. Asimismo, no se puede desconocer que el efecto vinculante de los conceptos también desarrolla el principio de igualdad porque los diferentes órganos de gestión quedan sometidos a aplicar de manera unificada e igualitaria, las normas impositivas a todos los contribuyentes que se encuentren en idénticas circunstancias de hecho.

En definitiva, observamos que el carácter vinculante de las consultas constituye una opción legítima del legislador que tiene perfecta cabida en nuestro sistema normativo, toda vez que no transgrede principios superiores. Pero este juicio favorable no nos lleva a perder de vista que al dotar de estos efectos jurídicos a las contestaciones de las consultas se produce otra serie de efectos indirectos que son susceptibles de crítica. En primer lugar, el hecho de que se adelante con efectos decisivos el resultado posible de la gestión –al predefinir la interpretación aceptada–, incentivará a los obligados tributarios a perseguir ese incremento de seguridad jurídica, mediante la formulación indiscriminada de consultas escritas –generando un incremento de las labores administrativas–, que la administración difícilmente podrá atender completamente y con prontitud. En segundo lugar, si los obligados pueden valerse de las interpretaciones favorables efectuadas por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, ésta, para evitar correr riesgos, desplegará una interpre-

tación restrictiva a la hora de absolver las consultas escritas que le formulen, con lo cual se desvirtuará por completo la utilidad de la figura y encontrarán cabida en nuestro país criterios interpretativos contrarios a la metodología jurídica contemporánea. Por último, también ocurrirá que abunden las consultas “orientadas o manipuladas” en las que el obligado busque provocar el error de la administración, por ejemplo, ocultando algunos elementos de hecho relevantes en la formulación de la consulta, que en todo caso, permitan un pronunciamiento general, buscado por el consultante.

En cualquier caso, el dato que en este punto más nos interesa destacar es que en la etapa de fiscalización es frecuente que en los actos administrativos se invoquen estos conceptos más que las normas mismas, como sustento de las glosas propuestas por los funcionarios en una investigación. Sin embargo, dado que nuestra legislación es muy antigua, la dinámica de esta oficina es abundante y el ámbito de los aspectos que ofrecen diversas interpretaciones da lugar a un papel decisivo de la DIAN, por medio de esta figura, que no es un instrumento adecuado para ofrecer la seguridad jurídica que requiere una actividad determinada, pues la DIAN puede cambiar sus propios conceptos y, en tal sentido, el asunto puede dar lugar a diversas interpretaciones sobre su aplicación, siendo que la norma interpretada es la misma y lo que ha cambiado simplemente es el concepto de la DIAN, que es usado como sustento de los actos administrativos de fiscalización. Por lo demás, su importancia ha dado lugar a que la jurisdicción le otorgue el rango de actos administrativos con efectos jurídicos generales y por ello susceptibles de ser impugnados mediante acciones de nulidad ante la jurisdicción administrativa.

En la actualidad, esta facultad es algo excesiva en los términos en los cuales se ejerce por parte de la DIAN. A juzgar por la incidencia que tiene en los procedimientos de fiscalización, sería más útil reglamentar de verdad los efectos vinculantes de la consulta tributaria, algo similar a lo que se establece en España<sup>74</sup>, en especial para ciertos asuntos relevantes como, por ejemplo, la inversión extranjera, los beneficios tributarios, los precios de transferencia, los CDI, las reorganizaciones empresariales, las operaciones financieras, entre otros.

### 3. Evaluación de la gestión de fiscalización

Para analizar la evolución de la función de fiscalización en nuestro país, se debe partir tanto del desarrollo normativo<sup>75</sup> como de las prácticas administrativas.

En un principio, se efectuaba una revisión universal de las operaciones aritméticas y después se verificaba el cumplimiento de requisitos formales, que se podían revisar con los datos incluidos de la declaración. A comienzos de la década de los ochenta, se diseñó un formulario muy ambicioso con información desagregada, que contenía en paralelo la información contable y fiscal, y exigía una conciliación dentro del mismo formulario; al mismo tiempo, la ley contenía un catálogo de pruebas para los distintos rubros que se solicitaban, como costos, deducciones o impuestos descontables. Pero con la reforma de 1986, Ley 75, y el Decreto 2503 de 1987 –expedido en desarrollo de facultades otorgadas por esta ley– hubo un

giro radical: se simplificó la declaración en un formulario con información global solo para efectos de la liquidación del impuesto, con la función de servir como título de la deuda tributaria y con la firma del revisor fiscal o del contador como certificación de los soportes contables de la información contenida en la declaración.

La información desagregada apenas se pide a los obligados de mayor peso en las operaciones económicas, por medios magnéticos, entendiéndose que la forma más eficaz de control y fiscalización no proviene solo de la contabilidad del contribuyente sino de la información de los terceros con quienes ha efectuado transacciones, de los mecanismos de inversión que ha utilizado, así como del monto de gastos incurridos. Partiendo de lo anterior, la DIAN tiene la responsabilidad de recaudar, administrar y controlar la columna vertebral del sistema tributario, es decir, el 60% de los recursos tributarios.

*Cuadro 1. Estructura tributaria colombiana: carga tributaria*

Concepto	PIB (%)
Impuestos Administrados por la DIAN	16,20
Otros impuestos nacionales	0,43
Impuestos territoriales	3,11
Aportes parafiscales	1,50
Contribuciones a la seguridad social	5,01
Total	26,5

Fuente: Oficina de Estudios Económicos, DIAN.

Dentro de los recursos tributarios, los impuestos sobre la renta y el IVA constituyen a

<sup>74</sup> Artículo 88 LGT.

<sup>75</sup> En todo caso, la estructura básica es del año 1987 (Decreto 2503).

su vez los ingresos tributarios más importantes pues representan, aproximadamente, el 85% de las finanzas nacionales; en consecuencia, las labores de fiscalización se concentran, en su mayoría, en estos dos impuestos.

*Cuadro 2. Impuestos administrados por la DIAN*

Concepto	Composición	PIB (%)
Renta y complementarios	41,0%	6,9%
IVA	43,5%	7,4%
Timbre Nacional	1,5%	0,2%
GMF	5,0%	0,8%
Patrimonio	2,0%	0,3%
Arancel	7,1%	1,2%
	100%	16,9%

Fuente: Oficina de Estudios Económicos, DIAN.

Por otro lado, el Registro Único Tributario –RUT– revela la dimensión del universo de obligados tributarios sujetos al control de la DIAN, pero también, como es evidente, muestra que el mayor porcentaje lo conforman los pequeños y medianos contribuyentes, que no deberían distraer el foco de las tareas de vigilancia. Y ello porque de manera individual el RUT es simplemente un medio de control –como ocurre con los responsables del régimen simplificado en el IVA–, y el costo-beneficio de su control es muy alto, como sucede con un alto porcentaje de los declarantes de renta, ubicados entre las 3.300 y las 4.073 UVT, que a partir del 2011 dejarán de ser declarantes.

*Cuadro 3. Inscritos RUT 2010*

Concepto	Número
Inscritos	7.660.737
Impuesto de renta	1.925.495
IVA Régimen común	715.551
IVA Régimen simplificado	5.570.783

Fuente: DIAN.

La política tributaria de la década de los ochenta se dirigió a reducir el universo de declarantes para concentrar el control en los contribuyentes de mayor capacidad contributiva. En ese sentido, se creó la categoría de los grandes contribuyentes, y la Ley 75 de 1986 eliminó los beneficios tributarios para los contribuyentes de menores ingresos a cambio de aumentar el mínimo no gravado y, paralelamente, se extendió la retención en la fuente a todos los conceptos de pago<sup>76</sup>. Como consecuencia, el universo de declarantes se fue reduciendo, habida cuenta de nuestra composición socioeconómica, un bajo nivel económico y una gran concentración del ingreso y del patrimonio.

En el 2002, el nivel de ingresos exigidos para declarar a los asalariados y a los trabajadores independientes era cercano a los 100 millones anuales; por tanto, el universo de declarantes del impuesto de renta era de 356.000. Sin embargo, la Ley 788 de ese año cambió la política y por cuenta de extender la cobertura de los impuestos y las sobretasas establecidas para los declarantes, disminuyó el rango de no declarantes en un 30%, con

<sup>76</sup> Esta ley eliminó los descuentos por salud, educación, personas a cargo, etc.; elevó el mínimo no gravado de uno a cinco salarios mínimos aproximadamente, y, en los años posteriores, extendió la retención que entonces solo se aplicaba a salarios, dividendos y pagos al exterior, a todos los conceptos de pago –honorarios, servicios, rendimientos financieros y todos los demás que constituyan ingreso tributario para quien los recibe.

lo cual la población declarante se triplicó en este periodo.

Este nuevo grupo de declarantes son personas naturales de ingresos medios –entre 12 y 20 salarios mínimos mensuales legales–, por lo cual, generalmente, pagan su impuesto mediante la retención en la fuente –caso típico de los asalariados–; por su parte, los trabajadores independientes de los rangos más bajos, al tener derecho como declarantes a una tarifa de impuestos inferior a su tarifa de retención en la fuente (10%), incrementan los saldos a favor.

Por otro lado, en el IVA, el porcentaje de responsables del régimen simplificado<sup>77</sup> –que no factura y por tanto no tiene incidencia en el recaudo del impuesto, pues tan solo cumple una función de control–, es del 88%. Con buen criterio, en la reciente reforma se volvió a aumentar el rango de no declarantes de 3.300 a 4.073 UVT (aproximadamente, 100 millones de 2010)<sup>78</sup>, con lo cual se estima que la población declarante se podrá reducir alrededor de un 50%<sup>79</sup>. Lamentablemente, no se incluyó a los trabajadores independientes en este rango, cuando cada vez más las normas tienden a asimilarlos para efectos tributarios con los asalariados.

Ahora, para enfrentar esta tarea, la capacidad de la DIAN se afinca no tanto en el fortalecimiento de recursos humanos especializados –donde no se ha visto un esfuerzo específico–, sino en el avance tecnológico, que le ha conferido a esta función un com-

ponente altamente sistematizado por los volúmenes de información que constituyen la materia prima de la fiscalización. Por esta razón, la DIAN desarrolló en la década de los noventa un modelo de información muy completo, el Muisca, que constituye el instrumento fundamental para la fiscalización.

*Cuadro 4. Declarantes año 2009*

Concepto	Número
Impuesto de renta	
Personas naturales	1.080.598
No obligados a llevar contabilidad	927.828
Obligados a llevar contabilidad	152.770
Personas jurídicas	294.954
Grandes contribuyentes	7.786
Otras personas jurídicas	287.168
Precios de transferencia	2.179
Total declarantes renta	1.375.552
Información exógena	204.160
Declarantes IVA	437.082
Agentes de retención	409.083

Fuente: DIAN.

Resulta paradójico, sin embargo, que apenas el 28% de los funcionarios se dediquen a funciones de fiscalización, y más aun que solo la mitad estén asignados a la fiscalización tributaria, lo cual sugeriría que hay un exceso de funcionarios en labores administrativas, que mantiene rezagada la capacidad fiscalizadora de la administración<sup>80</sup>. Lo anterior resulta inexplicable si consideramos que aproximadamente la mitad del presupuesto de la DIAN se destina al “plan de choque contra la evasión”, como un rubro de inversión, en el entendido de que son recursos

<sup>77</sup> Este modelo no se actualiza desde su adopción hace 27 años.

<sup>78</sup> Artículo 15, Ley 1429 de 2010.

<sup>79</sup> Cuatro millones, según el director de la DIAN (seguramente se refiere a quienes están sujetos a retención y no declaran y no solo al efecto del cambio en la Ley 1429).

<sup>80</sup> La DIAN cuenta con 9.942 funcionarios, el 28% están asignados a fiscalización (Salamanca Daza, s.f.: 93 y ss.).

recuperables por el aumento del recaudo por efecto directo o indirecto de las acciones de fiscalización<sup>81</sup>. A esto habría que agregarle la sobrecarga que se le ha asignado a la DIAN en los dos últimos años<sup>82</sup>, que reduce su capacidad de fiscalización tributaria en cuanto no ha implicado aumentos en personal ni presupuesto<sup>83</sup>.

Las facultades de fiscalización se ejercen dentro de la actividad administrativa, que es relativamente discrecional; las pruebas recogidas y su valoración están a cargo de funcionarios que requerirían una formación especializada y una capacitación permanente para cumplir tareas de naturaleza jurídica, dado que se trata, en estricto sentido, de proferir actos administrativos que crean o modifican situaciones jurídicas individuales o que ejercen potestades sancionatorias, cuyo sustento debe ser esencialmente probatorio, de una parte, e interpretativo, de otra.

En efecto, la función fiscalizadora implica apreciar el valor de la contabilidad como medio probatorio, de la información como materia prima de los cuestionamientos de las liquidaciones privadas de los contribuyentes, de garantizar la publicidad y la contradicción de la prueba y, en general, de la verificación de los hechos probados dentro del expedien-

te, y de la aplicación de las normas sustantivas, esto es, la calificación de tales hechos y la interpretación de las normas aplicables a tales hechos, con arreglo a las normas del debido proceso, que son las cuestiones que rigen esta actividad administrativa.

En el contexto de un número tan alto de sujetos a control, desde luego la función de fiscalización debe discriminar, por lo cual resultan fundamentales los criterios con los cuales se selecciona a los contribuyentes sujetos a investigación tributaria. En todo caso, cabe hacer la diferencia entre el control extensivo o de gestión, que se realiza a partir de las correcciones de las operaciones aritméticas y con base en la información exógena especialmente dirigida a los omisos en la obligación de declarar, que ha tenido una política administrativa decidida, tanto presupuestalmente como con la consolidación del Muisca.

Sin embargo, no se revela un resultado visible de la gestión proveniente de la información exógena, pues si bien ha crecido de manera sostenida el universo de declarantes, los cruces de información provenientes de dicha información no reflejan mayores avances en la fiscalización, por diferencias con los declarantes.

<sup>81</sup> El presupuesto de la DIAN para el 2009 fue de 668.054 millones, de los cuales el 35% corresponde a la inversión en el plan de choque contra la evasión, que incluye cerca de tres mil supernumerarios, al parecer no todos asignados a tareas de fiscalización; en los últimos cinco años ha crecido 47%. Al respecto véase Ávila (s.f.: 67 y ss.).

<sup>82</sup> A la DIAN le trasladaron las funciones de Etesa sobre el control de las regalías por los juegos, y se ha sugerido asignarle también el control sobre las regalías de hidrocarburos, por la especialización y fortaleza institucional que se le atribuye.

<sup>83</sup> En cambio, se le debería asignar el control de los aportes parafiscales y la seguridad social, que podrían ser asimilados al control sobre la retención en la fuente de los asalariados y los trabajadores independientes, por simple economía de escala, pero paradójicamente, para el control de estos aportes sí se creó una nueva entidad.

*Cuadro 5. Obligados a reportar Información exógena 2009, artículo 631 del E.T.*

Tipo de contribuyente	Número	Participación %
Grandes contribuyentes	8.214	4%
Personas jurídicas	162.823	80%
Personas naturales obligadas a llevar contabilidad	27.642	14%
Personas naturales no obligadas a llevar contabilidad	5.481	2%
Total	204.160	100%

Fuente: DIAN.

Igualmente, para la selección de contribuyentes, con miras a un control intensivo o, mejor dicho, investigaciones en profundidad, dada la estructura tributaria, es imperativo segmentar a los contribuyentes, pero tampoco en esta tarea existe una política concreta y coherente de selección, que desde luego debería combinar elementos técnicos y aleatorios para garantizar un fuerte control a los contribuyentes de mayor capacidad y a los sectores más proclives a la evasión y a la elusión, sin perjuicio de mantener un nivel de riesgo generalizado. En este terreno, como en la adopción de sistemas de control<sup>84</sup>, la administración tributaria colombiana se muestra rezagada frente a experiencias de la región<sup>85</sup>.

La segmentación de los contribuyentes para el control es un imperativo administrativo, por efecto de nuestra estructura socioeconómica, que se revela en que los

contribuyentes con capacidad de pago representan un sector muy pequeño de la sociedad, pues, de hecho, las personas naturales declarantes en el impuesto sobre la renta apenas llegan al 2% de la población. Esta concentración se proyecta en la composición de los declarantes del impuesto sobre la renta, donde las sociedades representan el 96,7% del recaudo y las personas naturales tan solo el 3,3%. Por esto, también es clara la filosofía de segregar a los grandes contribuyentes que son apenas 7.193, es decir, el 0,6% de los declarantes y recaudan el 85% de los impuestos, puesto que allí juega un papel decisivo su calidad de agente de retención. El IVA también es un termómetro de la estructura de comercialización de los bienes y servicios, pues el 88% –todas personas naturales– tienen ingresos anuales inferiores a 4.000 UVT (aproximadamente 100 millones).

<sup>84</sup> Brasil y México han adoptado sistemas de facturación muy regulados por la administración tributaria mientras los colombianos mantenemos el mismo esquema desde hace quince años.

<sup>85</sup> En Chile se distinguen siete zonas de incumplimiento y se construye una recta de cumplimiento que se filtra con la información, y sobre las observaciones impugnadas se seleccionan los contribuyentes del control intensivo (Martel Veramendi, 2002).

*Cuadro 6. Declarantes Impuesto sobre la renta*

Contribuyente	Número	Porcentaje	Valor recaudo*	Porcentaje
Sociedades	285.322	22,1	34.809	96,7
Grandes contribuyentes	7.193	0,6	29.913	83,1
Otros	287.129	21,5	4.895	13,6
Personas naturales	1.007.837	77,9	1.189	33
Total	1.293.259	100	35.998	100

Fuente: Ávila (2010).

*Cuadro 7. Responsables del IVA*

Responsable	Número	Participación
Régimen común	715.551	12
Régimen simplificado	5.570.783	88
Total	6.286.334	100

Fuente: DIAN.

Otro aspecto para tener en cuenta es que, considerando el papel que cumple la administración tributaria en la sociedad, es necesario hacer más visible y discriminada la rendición de cuentas, pues si bien en la actualidad se realiza cada año por parte de la DIAN, los lineamientos seguidos provienen del “Plan de choque contra la evasión” previsto en el artículo 147 de la Ley 223 de 1995, hace más de quince años. Es preciso cambiar la forma de medir la eficacia de la administración con la utilización de indicadores más específicos que en realidad den cuenta de su grado de eficiencia en el uso de los instrumentos legales, muchos de los cuales no ha usado o lo ha hecho apenas de

forma esporádica<sup>86</sup>. En realidad, la meta que desde entonces hace parte del informe de gestión de la DIAN es meramente cuantitativa<sup>87</sup>, y se cumple simplemente con la amplia cobertura de los emplazamientos a los contribuyentes inscritos en el RUT que no declaran, es decir, constituye un indicador muy precario para evaluar el importante rol que debe cumplir la DIAN en la disminución de la evasión<sup>88</sup>.

La DIAN tiene un potencial de información muy significativo, y ha ido elaborando perfiles y mapas de riesgo, pero como la rendición de cuentas está basada en factores cuantitativos y globales<sup>89</sup>, no es un instrumento idóneo para evaluar la eficacia en

<sup>86</sup> ET: artículos 90 (precio mínimo), 658-2 (evasión pasiva), 663 (sanción por gastos no explicados), instrumentos de control, sistemas técnicos de control (685), cláusulas anitelusivas, etc.).

<sup>87</sup> El plan de fiscalización en materia tributaria debe desarrollar un número de acciones equivalente como mínimo al 20% de los contribuyentes declarantes (inciso último, artículo 151, Ley 223 de 1995).

<sup>88</sup> En el 2010, las actuaciones de control fueron 302.654 (Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera). Pero no se dice cuántas investigaciones se efectuaron, ni cuántas liquidaciones se profirieron.

<sup>89</sup> Alguna responsabilidad le cabe al comité que hace esta evaluación, que está conformado por los gremios.

el uso de sus instrumentos<sup>90</sup>. Por lo demás, algunos programas, como el control sobre las devoluciones, las denuncias de terceros y el control a los contribuyentes que se acogen al beneficio de auditoría, copan buena parte del potencial de fiscalización, aun cuando estos programas dependen más de la actividad de los propios contribuyentes que de una planeación estratégica. La DIAN acostumbra medir sus resultados según el cumplimiento de las metas e indicadores definidos internamente –la DIAN, el Confis o la Comisión mixta de gestión tributaria, aduanera y cambiaria–, sin un agente externo que sea más exigente y que establezca índices más precisos. Por tanto, los resultados aparentemente positivos ameritan una revisión más detenida, desde los puntos de vista cualitativo y cuantitativo.

En términos concretos, la función de la DIAN debe medirse por el efecto de mayor recaudo logrado en adición al recaudo obtenido voluntariamente por cuenta de las autoliquidaciones de los contribuyentes y, desde luego, por la disminución de la evasión, pues las metas económicas normalmente se cumplen habida cuenta de la elasticidad de los impuestos que gravan los ingresos y las metas cuantitativas son relativamente simples de cumplir por el amplio espectro de omisos y por la capacidad informática del Muisca. El índice de evasión –que es el referente obligado– se ha venido disminuyendo, aun cuando todavía es muy alto<sup>91</sup>, pero no es visible en los informes de rendición de

cuentas lo que en alguna época se denominó la “gestión indirecta”, es decir, las “correcciones voluntarias” de los contribuyentes, en cuanto constituyen un reflejo de la fiscalización directa. Pero si bien estas correcciones “voluntarias” o provocadas por la gestión de la DIAN son importantes, el indicador por excelencia es el mayor valor liquidado oficialmente y las sanciones impuestas como fruto final de la tarea de fiscalización –incluyendo los resultados finales de la discusión jurídica tanto en la vía gubernativa como judicial– todo lo cual, desde luego, debería traducirse en la reducción de los niveles de evasión, por un lado, pero también en un mayor nivel de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Como hemos advertido, conviene diferenciar las acciones de control extensivo y de control intensivo. El primero, también denominado control de gestión, se refiere a los programas de control a los omisos, que a partir de la información exógena es relativamente sencillo, aun cuando muy relevante cuantitativamente. Con todo, no revela qué sigue después de los emplazamientos para declarar, aunque lo más probable es que terminen con un porcentaje que aceptan y declaran, pero con un alto índice de emplazamientos a los cuales no hay forma de hacerles seguimiento, puesto que no existen las normas ni la capacidad para seguir avanzando en un tipo de información tan simple, como que una persona natural tiene el patrimonio o los ingresos que lo obligarían

<sup>90</sup> La Ley 223 de 1995 estableció en el capítulo V el Plan de choque contra la evasión: anualmente –a más tardar el 1.º de noviembre del año anterior a su ejecución– la DIAN deberá presentar ante el Ministerio de Hacienda y Crédito Público un plan antievasión que comprenda la fiscalización tributaria y aduanera.

<sup>91</sup> Según la DIAN, como reseñamos al inicio del documento, la evasión en el impuesto de renta es del 27% y en el IVA, del 21%.

a declarar. Pero más crítico aún: lo más probable es que se refieran a personas naturales de ingresos medios, cuya tributación individual es baja y, por tanto, el costo beneficio de actuar sobre ellas resulta negativo.

En los informes de gestión, la DIAN cumple con relativa facilidad con el indicador establecido por la ley. Sin embargo, si analizamos este amplio universo, se observa que, sin aludir a los no inscritos en el RUT, el ámbito del control extensivo, es decir, los inscritos no declarantes, es del 29% en el impuesto sobre la renta y del 39% en el IVA. Estas cifras revelan en el fondo el equivocado diseño actual de los obligados tributarios, pues con la capacidad de la DIAN y la estructura socioeconómica, se requiere focalizar el grupo de declarantes sujeto a control, esto es, algo más –como acertadamente lo acaba de hacer la Ley 1429– que simplemente elevar el tope de declarantes del impuesto sobre la renta.

*Cuadro 8. RUT*

2009	Renta	IVA
Inscritos	1.925.495	715.551
declarantes	1.375.552	437.082
Omisos	549.943	278.469
Porcentaje omisos	29	39

Fuente: DIAN.

La fiscalización intensiva, en cambio, es aquella que por lo general se concentra en quienes han declarado y, en muchos casos,

por medio de revisiones contables, representa no solo el sector con mayor capacidad contributiva, sino, a la vez, aquel donde seguramente se encuentra el foco de la evasión y la elusión en términos cuantitativos y cualitativos. Se colige, por consiguiente, que allí se incrementa el riesgo subjetivo y, por lo mismo, es donde se requiere actuar de manera más estratégica.

La DIAN concentra sus esfuerzos en los omisos, para cumplir con la meta del Plan de choque contra la evasión, que con solo el aumento del tope de declarantes del impuesto de renta adoptado por la Ley 1429 –incrementar el tope de ingresos para declarar renta de 3.300 a 4.073 UVT–, revela la inutilidad de este esfuerzo administrativo.

*Cuadro 9. Fiscalización 2009*

Área	Números	Porcentaje
Gestión, control extensivo	205.714	86,5
Investigación, control extensivo	30.439	12,8
Aduanas	745	0,3
Cambios	959	0,4
Total	237.857	100

Fuente: DIAN.

Sin embargo, la evaluación de la DIAN por el efecto en el control intensivo en los años 2005 a 2007 revela que apenas cubre el 0,5% de los declarantes del impuesto sobre la renta y entre el 3 y el 6% en términos del posible recaudo, pues es tan solo un acto preparatorio y no una liquidación definitiva.

*Cuadro 10. Cobertura de fiscalización de declarantes 2005-2007*

Actos administrativos proferidos	Declarantes		Requerimiento especial				
	Año	N.º	Valor	N.º	N.º	Valor	Valor (%)
	2005	1065385	18.538	4.827	0,45	533	3
	2006	1180413	22.419	5.635	0,48	871	4
	2007	1262470	24.741	6.545	0,52	1.604	6

Fuente: DIAN (valores en miles de millones).

Ahora bien, las liquidaciones constituyen un control de la calidad de la fiscalización y, como puede verse, luego de las respuestas de los contribuyentes, apenas se confirma

entre el 17% y el 43% de casos y entre el 38% y el 58% del mayor valor propuesto por fiscalización.

*Cuadro 11. Fiscalización y liquidación 2005-2007*

Actos administrativos proferidos	Requerimiento especial	Liquidación oficial de revisión						
		Año	N.º	Valor*	N.º	Porcentaje	Valor*	Porcentaje
		2005	4.827	533	1.915	39	312	58
		2006	5.635	871	2.452	43	331	38
		2007	6.545	1.604	1.130	17	859	54

Fuente: DIAN (valores en miles de millones de pesos).

Sin perjuicio del componente de sanción que pueda incorporar el cuadro anterior, en cuanto la sanción por inexactitud se liquida

en la propia liquidación de revisión, el poder sancionatorio es muy bajo, menos del 1% tanto en número como en valor porcentual.

*Cuadro 12. Resoluciones de sanción 2005-2007*

Actos administrativos proferidos	Declarantes	Resolución sanción						
		Año	N.º	Valor*	N.º	N.º (%)	Valor	Valor (%)
		2005	1065385	18.538	1.397	0,13	5	0,03
		2006	1180413	22.419	3.232	0,27	19	0,09
		2007	1262470	24.741	1.578	0,12	15	0,06

Fuente: DIAN.

Pero el verdadero juicio sobre la calidad jurídica de fiscalización solo se concreta en el resultado de los recursos interpuestos an-

te las divisiones jurídicas, donde además se puede evaluar el resultado de los programas de fiscalización por su resultado neto.

En el cuadro 13, sobre los recursos fallados en el 2009 por las divisiones jurídicas, tanto sobre las liquidaciones como sobre las resoluciones de sanción, discriminado por programas, se revela, como habíamos advertido, que los programas generados por la iniciativa de los contribuyentes como las

solicitudes de devolución y las denuncias de terceros representan el 49% de los fallos, y que en un 97% se confirman. En el caso de las sanciones, la mayor cantidad de recursos (75%) y de mayor cuantía (50%) corresponde a las sanciones por no reportar información exógena.

*Cuadro 13. Recursos fallados en el 2009 por programas de fiscalización*

Programas	Número de recursos	Porcentaje de participación	Porcentaje de decisiones a favor de la DIAN	Porcentaje de decisiones contra la DIAN
Otros	94	34	84	16
Denuncias	72	26	98	2
Devoluciones	64	23	96	4
Gestión	27	10	96	4
Evasión	19	7	98	2
Total	276	100		

Fuente: DIAN.

*Cuadro 14. Recursos fallados en el 2009 por programas de sanción*

Programa de sanción	Número de recursos	Porcentaje de participación	Porcentaje de decisiones a favor de la DIAN	Porcentaje de decisiones contra la DIAN
Información		39	73	27
Gestión		25	97	3
Devoluciones		17	93	7
Otros		19	98	2
Total	468	100		

Fuente: DIAN.

En general, en las divisiones jurídicas se advierte una tendencia desfavorable a las funciones de fiscalización y liquidación en

términos cuantitativos –entre 44 y 56%–, pero favorable en términos económicos por la cuantía confirmada en esta instancia –entre 49 y 86%–.

*Cuadro 15. Recursos fallados*

Concepto	2007	2008	2009	2010
Número de fallos	1.215	6.985	7.530	7.960
Fallos valor miles de millones	ND	1.128	1.585	1.361
Porcentaje número de decisiones favorables a la DIAN	56	44	45	Nd
Porcentaje valor decisiones favorables a la DIAN	66	65	49	86

Fuente: DIAN.

Como quiera que los contribuyentes pueden acudir a la jurisdicción contenciosa para impugnar las decisiones de la DIAN, el resultado final representa una evaluación de los procesos iniciados en fiscalización. Del volumen de demandas presentadas, la capacidad de la jurisdicción para decidir es bien limitada, pues los fallos en el 2008 representan el 12% en cantidad y el 16% en cuantía, y en el 2009, el 15% en los dos factores.

El porcentaje de demandas falladas no es concluyente, aun cuando tiende a favorecer a la DIAN en términos del valor en discusión. De los datos disponibles, en los fallos parciales las decisiones a favor de la DIAN son bajas, lo cual podría ocurrir por ejemplo cuando se mantiene la diferencia del impuesto en discusión, pero se excluye la sanción por la causal de diferencia de criterio, aun cuando los datos no permiten confirmarlo.

*Cuadro 16. Procesos jurisdicción contencioso administrativa*

	2007	2008	2009
Fallos	323	294	433
Porcentaje de fallos a favor de la DIAN	35	66	51
Porcentaje valor fallos a favor de la DIAN	35	84	55
Participación favorable DIAN	12		

Fuente: DIAN.

Por último, en relación con la facultad de interpretar las normas tributarias mediante los conceptos que responden a consultas realizadas a la DIAN, podemos advertir que las solicitudes son muy altas, pero el porcentaje de respuestas es bajo: en promedio solo el 10%, de los cuales se publican una minoría,

alrededor del 12%. Sin embargo, los conceptos demandados son en promedio el 23% de los conceptos publicados que son los que pueden ser objeto de este tipo de acciones; si bien los fallos tienden a darle la razón a la DIAN, los números son muy bajos.

*Cuadro 17. Conceptos de la dirección de gestión jurídica de la DIAN*

	2008	2009	2010
Tramitados	5147	4870	4369
Emitidos	550	598	382
Porcentaje participación	10	12	8
Publicados	77	68	45
Porcentaje conceptos emitidos	14	11	11
Modificados	12	4	5
Participación / emitidos (%)	2	0,6	1,3
Demandados	14	19	11
Participación / publicados (%)	19	27	24
Fallados	9	12	9
Fallados a favor	7	4	5
Participación / demandados (%)	77	33	55
Pendientes de fallo	12	19	11

Fuente: DIAN.

De lo expuesto antes se revela que la DIAN es una entidad con una imagen institucional, un arsenal informático, legal y de recursos humanos especializados, que debería producir mejores resultados, y que la falta de ellos posiblemente se deba a la ausencia de una estrategia que debería comenzar por introducir cambios legales que segmenten con mayor eficiencia el universo de los obligados tributarios.

La DIAN se ha enfocado en la última década a fortalecer su modelo informático, que combina el servicio y el control. Sin embargo, existe una concentración excesiva en los controles de gestión masiva, como los omisos y los que tienen diferencias entre lo declarado y los reportes de terceros, y se descuida así la fiscalización a los grupos de mayor capacidad contributiva, que probablemente le reportarían mejores resultados. Frente a lo primero, con la ampliación de los declarantes bajos y medios, es natural que sea un segmento muy amplio de inscritos no declarantes –550.000 en el impuesto de renta y 278.000 en el IVA–, pero posiblemente los esfuerzos son superiores al recaudo potencial que se pudiera lograr y con la ampliación del tope para declarar que se acaba de aprobar, esos esfuerzos devienen inútiles.

En relación con la información exógena, la DIAN ha concentrado sus esfuerzos en el diseño informático y en aumentar tanto el universo de obligados como la información solicitada, pero poco se ha ocupado de revisar la calidad de la información reportada

y de confrontarla con la información declarada para liquidar las diferencias no declaradas. En estos dos casos, es evidente que no se dispone de las herramientas legales y procedimentales para proseguir la tarea, es decir, no basta con enviar los 200 mil emplazamientos, sino que es necesario saber cuántos de ellos declaran –esto no se revela en los indicadores de gestión–, y sobre todo, qué hacer con aquellos que no responden –aproximadamente 95%–.

En relación con el control intensivo, tampoco parece existir una estrategia: buena parte de los programas provienen de la propia iniciativa del contribuyente –devoluciones, denuncias, beneficios de auditoría– y, dada la capacidad tan reducida, la cobertura resulta muy baja –0,5% de los declarantes– y sus resultados finales tampoco se justifican frente a los recursos que se destinan a esta tarea luego de todas las fases de revisión y discusión jurídica tanto en la DIAN como en la jurisdicción, pues en cada una se van perdiendo en promedio entre el 40% y el 60% de los casos propuestos en fiscalización.

Ahora que el gobierno está empeñado en simplificar el Estatuto Tributario<sup>92</sup>, sería pertinente incorporar una estrategia de control integral desde el propio diseño legal, que evolucione de la estimación directa<sup>93</sup> –que se justifica solo en el grupo de contribuyentes de mayor capacidad, por ejemplo, el grupo sujeto a la obligación de reportar información exógena, 204.160 declarantes, que representan el 15% de los declarantes del

<sup>92</sup> *El Tiempo*, 9 de enero del 2011, Director de la DIAN y *Portafolio*; 21 de enero de 2011, Ministro de Hacienda. En efecto, en diciembre de 2012 fue expedida la Ley 1607, de Reforma Tributaria (Nota del Editor).

<sup>93</sup> Existen también la estimación objetiva con base en factores económicos, apropiada para contribuyentes pequeños e informales, y la estimación indirecta, adecuada para los omisos no declarantes, admitiendo pruebas en contrario.

impuesto de renta, pero cuya participación en el recaudo debe de estar entre el 90% y el 95%— a otras formas jurídicas de la determinación del impuesto, apropiadas para una gestión masiva de contribuyentes pequeños para quienes el control basado en la estimación directa resulta ineficiente por costoso.

En tal sentido, es preciso diferenciar los tres grandes sectores de contribuyentes: las sociedades, las personas naturales y los no residentes, pues los tres exigen un enfoque de control distinto. Las personas naturales deben tener una tributación simplificada que integre los impuestos de renta, IVA, ICA y seguridad social, bajo un esquema de estimación objetiva, a partir de factores económicos —empleados, consumos, áreas, patrimonio, etc.— diseñado con los incentivos adecuados para que se acojan voluntariamente<sup>94</sup>. Varios países han ampliado la base tributaria por volumen, incluso con una disminución de la carga individual<sup>95</sup>. Con los omisos sería necesario crear una forma de estimación indirecta que permita actuar incluso cuando no responden a los emplazamientos de la DIAN, de forma que se pueda liquidar un impuesto presuntivo a partir de los factores económicos sobre los cuales se ha efectuado el emplazamiento.

Ahora bien, también en el terreno procedimental se requiere un diseño que optimice

la gestión tributaria masiva —distinguiendo correctamente las funciones coercitivas (recargos) y sancionatorias— que le permita a la DIAN usar de forma proactiva la información exógena para que a partir de las diferencias entre declaración e información de terceros, un simple emplazamiento para corregir le permita al contribuyente allanarse con un recargo, y aquellos que tienen explicaciones puedan igualmente aclararlas ante la administración tributaria.

Varios comportamientos que en la actualidad se catalogan impropiamente como infracciones requieren ser tratados de manera correcta, como recargos, en virtud del poder coercitivo para cumplir un deber y no del poder punitivo del Estado —interés de mora, extemporaneidad, correcciones e información relevante como actividad económica, identificación y ubicación, etc.—, que por lo mismo deben ser aplicables a la información exógena que debe tener el carácter de una declaración tributaria. La ley debe diferenciar con claridad el control extensivo<sup>96</sup> con herramientas como la determinación del impuesto con métodos de estimación objetiva e indirecta y el control intensivo<sup>97</sup>, que requiere un procedimiento más formal que, en todo caso, debería simplificarse en dos grandes fases: la fiscalización a cargo de la DIAN y la de discusión jurídica a cargo de una

<sup>94</sup> El artículo 28 de la Ley 488 de 1997 creó el RUI para pequeños contribuyentes con un diseño deficiente, y la Corte lo declaró inexecutable mediante la sentencia C-740 de 1999.

<sup>95</sup> González (2006) y Ferreiro Lapatza (2005).

<sup>96</sup> Actuaciones masivas con base en la información capturada, que suponen una verificación de los datos declarados —correcciones aritméticas, extemporaneidad, omisos en la obligación de declarar— y una contrastación de los hechos declarados con la información de terceros —entidades financieras, bolsas de valores, cámaras de comercio—, proveedores y clientes, acreedores y deudores —cruces de información que dan lugar a emplazamientos para corregir—.

<sup>97</sup> La DIAN utiliza esta terminología internamente (Orden Administrativa 11 de 2009, también denominadas gestión e inspección), pero sería conveniente reconocerlas legalmente, dado que son procedimientos que tienen características bien diferentes. El control extensivo corresponde

entidad especializada e independiente de la DIAN<sup>98</sup>, que seguramente reducirá el costoso litigio judicial.

Otras figuras jurídicas que contribuyen a una mayor eficiencia de la fiscalización tributaria, y que deberían implantarse en Colombia, son la conciliación administrativa dentro de un ámbito que solo cubra la aplicación de las normas y no los hechos demostrados para superar la zona gris de las correcciones actuales; la consulta vinculante para los casos de mayor relevancia, tales como la inversión extranjera, la aplicación de los CDI, los beneficios tributarios, los precios de transferencia, etc., y un régimen coercitivo y sancionatorio que gradúe tanto los recargos como las sanciones en virtud de la calificación de los incumplimientos y de las infracciones, según su gravedad y el daño causado.

Por último, la DIAN debe tener una política de control, pues su objetivo de reducir la

evasión es fundamental en la sociedad, no solo por los recursos que reporta sino por sus efectos en la equidad del sistema tributario. Por tanto, la administración debe actualizar sus indicadores de gestión, de manera que permitan hacer una evaluación objetiva de su misión, y a la propia entidad redireccionar correctamente sus acciones<sup>99</sup>.

## Conclusiones

El diseño actual del sistema tributario no responde a nuestra estructura socioeconómica —que concentra fuertemente el recaudo—, tampoco al bajo nivel de cumplimiento voluntario, ni al alto índice de evasión ni a las limitaciones de la administración tributaria.

Las facultades legales de fiscalización comprenden, además de libertad en la consecución y apreciación de pruebas, la valoración de los hechos, su recalificación y, por

a procedimientos masivos basados en el incumplimiento de deberes o de requisitos que se manifiestan de una manera clara, sin lugar a discusión por su carácter objetivo —identificar a los contribuyentes no registrados o registrados que no declaran, correcciones aritméticas—; son asuntos que se pueden tramitar por medios tecnológicos masivamente, sin mayores requerimientos, bajo un procedimiento simplificado. Aún más, aquellos procedimientos basados en diferencias provenientes de la información exógena, también deben ser susceptibles de un procedimiento expedito en el cual se permita que el contribuyente acepte con un recargo o aclare la información que sirvió de base para el requerimiento, mediante un procedimiento abreviado y, por tanto, dan lugar a procedimientos de una naturaleza jurídica distinta a una investigación individualizada y específica como la inspección. En cambio, los procedimientos de control intensivo, en los cuales se trata de adelantar una investigación en profundidad mediante inspecciones contables o tributarias que generan polémica por los hechos o por la interpretación de las normas —requieren por supuesto un nivel de litigio más complejo—, exigen un desarrollo normativo apropiado a tales características. <sup>98</sup> El procedimiento tributario debe simplificarse en dos grandes fases: la investigación, que debe culminar con la liquidación oficial, pero que admita previamente la posibilidad de allanarse y conciliar, por ejemplo, con el acta de inspección, en la cual se precisen los hechos, las pruebas y la posición de la administración, que permita al contribuyente aceptar o continuar la controversia, y termine con la liquidación. Actualmente, los tres niveles del procedimiento tributario —fiscalización, liquidación y discusión—, con tres funcionarios distintos ofreciendo una supuesta garantía de imparcialidad, son una formalidad que en la práctica no se cumple, puesto que por lo general unifican sus criterios por compartir el mismo jefe, el director seccional. Aun cuando en la actualidad se puede obviar el recurso, sería más eficiente asignar la determinación oficial a la DIAN y asignarle la discusión jurídica a una entidad independiente, como los tribunales administrativos que funcionan en otros países —España, Argentina y México—, lo cual especializaría la discusión administrativa y reduciría la discusión vía judicial.

<sup>99</sup> En el impuesto de renta el 17% (2,3% del PIB) y en el IVA 21%, 1,7% del PIB (Ávila, 2011).

tanto, la reinterpretación de las normas tributarias; en fin, la aplicación de las normas que el contribuyente ha efectuado en su caso.

La DIAN no ha definido una estrategia de fiscalización adecuada a las características de la estructura tributaria nacional.

La DIAN cumple formalmente con sus metas de gestión tributaria e incluso ha logrado disminuir sus niveles de evasión; sin embargo, los indicadores no reflejan su potencial, que podría utilizar con mayor eficiencia.

### Recomendaciones

El sistema tributario colombiano debe modernizarse, comenzando por adoptar cambios legales que incorporen métodos de determinación de los impuestos –estimación objetiva y estimación indirecta– y que reconozcan sus limitaciones administrativas. Asimismo, es necesario simplificar el procedimiento y hacer una diferencia conceptual entre el control extensivo y el control intensivo, y entre los instrumentos coactivos y el régimen de infracciones y sanciones, los cuales deben separarse de los mecanismos de liquidación impositiva. Por último, debe incorporar sistemas técnicos de facturación, adoptar las consultas vinculantes y asignar las funciones jurídicas a una entidad administrativa diferente a la DIAN, pero del mismo rango, adscrita al Ministerio de Hacienda.

La DIAN debe adoptar una política de fiscalización de largo plazo que corresponda a su capacidad, combinando controles masivos de gestión, un control universal a un segmento seleccionado estratégicamente –obligados a reportar información exógena (204.000),

grandes contribuyentes (8.214), sujetos a precios de transferencia (2.179)– basado en un sistema inteligente que elabore un rango de comportamiento tributario y controles aleatorios o estructurados, de manera que mantenga un nivel adecuado de riesgo subjetivo generalizado. La administración tributaria –y también la justicia administrativa– requiere adquirir idoneidad y práctica para la mejor aplicación de la ley tributaria, utilizando técnicas jurídicas que le permitan enfrentar el complejo fenómeno de la elusión tributaria.

Un agente externo de la sociedad civil, con suficiencia técnica y reconocida confianza, debe cumplir la tarea de evaluar la gestión de la DIAN, a partir de indicadores mejor diseñados, que le exijan un verdadero esfuerzo a la entidad y mejoren su eficiencia y su eficacia (algo similar a “DIAN, cómo vamos?”).

Nuestro sistema tributario exige un código legal estructurado que abarque el universo tributario, en lo sustantivo, procedimental y sancionatorio, que permita adaptar las normas tributarias a la evolución tecnológica y científica, que se acople a la evolución de los negocios, que comprenda el fenómeno de la internacionalización económica, que se pueda adaptar a las diferencias en los ámbitos y sea flexible frente a las entidades territoriales, pero que se rija por principios uniformes y se ponga a tono con una visión moderna del Derecho. Como el Congreso es el único que puede expedir un código, habría necesidad de conformar una comisión redactora, por lo menos en el ámbito procedimental, que cubriera todas las formas tributarias, nacionales, comercio exterior, territoriales y parafiscalidad<sup>100</sup>.

<sup>100</sup> Congreso Internacional de administración y justicia tributarias, ICDT, 2008.

## Bibliografía

### Doctrina

Amorós Guardiola, Manuel (1991). “Comentario al artículo 1275”, en Paz-Ares Rodríguez, Cándido (dir.). et al. *Comentario al Código Civil*, tomo II. Madrid: Ministerio de Justicia.

Ávila, Javier (s.f.). “Análisis de la incidencia económica del impuesto sobre la renta en Colombia”, en Piza Rodríguez, Julio Roberto y Sarmiento Pérez, Pedro Enrique (eds.). *El Impuesto sobre la renta y complementarios. Consideraciones teóricas y prácticas*. Bogotá, Universidad Externado de Colombia.

Ávila, Javier (2011). “Se evaden entre 20 y 25 millones de pesos”, en *El Tiempo*, 11 de enero de 2011.

Báez Moreno, Andrés; González-Cuéllar Serrano, María Luisa; Ortiz Calle, Enrique (s.f.). “Estudio Preliminar. El nacimiento del Derecho tributario como disciplina científica en la Alemania de entreguerras: aportación particular de Albert Hensel y sus repercusiones en la dogmática contemporánea”, en Hensel, Albert, *Derecho Tributario*. s.d.

Berliri, Antonio (1974). *Principios de Derecho Tributario*, Vol. III, Madrid, Editorial de Derecho Financiero.

Betti, Emilio (1959). *Teoría general del negocio jurídico*, Madrid, Revista de Derecho Privado.

De Castro y Bravo, Federico (1982). “Notas sobre las limitaciones intrínsecas de la autonomía de la voluntad”, en *Anuario de Derecho Civil*, XXXV, IV.

Díez-Picazo y Ponce De León, Luis (1993). *Fundamentos de Derecho Civil patrimonial*, tomo I, Madrid, Civitas.

Ferreiro Lapatza, Juan José (2005). “Simplificación de la base imponible en los impuestos que gravan el beneficio empresarial”, en *Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*.

Ferri, Luigi (2001). *La autonomía privada*. Traducción del original italiano y notas de Derecho español por Luí Sancho Mendizábal. Granada: Comares.

González, Darío (2006). “Regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes en América Latina”, BID.

Jarach, Dino (1996). *El hecho imponible: Teoría general del Derecho Tributario sustantivo*, 3 ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

International Transparency. Disponible en [www.transparency.org](http://www.transparency.org). Consultada el 4 de enero de 2011.

López López, Hugo y Báez Moreno, Andrés (2004). “Nuevas perspectivas sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo del 30 de abril de 2003”, en *Estudios Financieros Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 251.

Marín-Barnuevo Fabo, Diego (1997). “La distribución de la carga de la prueba en derecho tributario”, *Revista española de derecho financiero*, núm. 94, abril/junio, Madrid, Civitas.

Marín Elizalde, Mauricio (2010). “La Estructura jurídica del tributo: El hecho Generador”, en Piza Rodríguez, Julio Roberto (ed.) (2010). *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Martel Veramendi, Miguel Antonio (2002). “El control integral extensivo e intensivo del cumplimiento de las obligaciones tributarias y los lineamientos para la selección en el ámbito de la fiscalización”. CIAT/AEA/IEF.

Martín Queralt, Juan et al. (1995). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 6 edición. Madrid: Tecnos.

Martín Queralt, Juan et al. (2004). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 15 ed. Madrid: Tecnos.

Medina, Andrés. “La jurisprudencia del Consejo de Estado sobre la sanción por inexactitud”, *Revista del Departamento de Derecho Fiscal*, núm. 7, Universidad Externado de Colombia (en prensa).

Muñoz Martínez, Gabriel (2010). “Derecho Tributario: concepto y fundamento de su autonomía científica”, en Piza Rodríguez, Julio Roberto (ed.). *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Palao Taboada, Carlos (1974). “Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho Español”, estudio preliminar incluido en su traducción al castellano de la obra Berliri, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Vol. III, Madrid, Editorial de Derecho Financiero.

Paz-Ares Rodríguez, Cándido (dir.) et al. (1991). *Comentario al Código Civil*, tomo II, Madrid: Ministerio de Justicia.

Pérez de Ayala, José Luis (1995). “El fundamento *ex lege* de la obligación tributaria en los comportamientos con fraude a la ley”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 31.

Pérez Royo, Fernando (2006). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 16 ed., Pamplona: Thomson Civitas.

Piza Rodríguez, Julio Roberto (ed.) (2010). *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Piza Rodríguez, Julio Roberto y Sarmiento Pérez, Pedro Enrique (eds.) (s.f.). *El Impuesto sobre la renta y complementarios. Consideraciones teóricas y prácticas*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Ramallo Massanet, Juan (1995). “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”, *Crónica Tributaria*, núm. 76.

Romano, Santi (2002). *Fragmentos de un diccionario jurídico*. Traducción del original italiano, por Santiago Sentis Melendo y Marino Ayerra Redín. Granada: Comares.

Ruiz Almendral, Violeta y Zornoza, Juan José (2004). “Reforma de la ley general tributaria”, *Estudios de derecho judicial*, separata 54, Madrid: Escuela Judicial.

Salamanca Daza, Fabio (s.f.). “El sujeto activo del Impuesto sobre la Renta en Colombia”, en Piza Rodríguez, Julio Roberto y Sarmiento Pérez, Pedro Enrique (eds.). *El Impuesto sobre la renta y complementarios. Consideraciones teóricas y prácticas*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia.

Zornoza Pérez, Juan José y Muñoz Martínez, Gabriel (2010). “La aplicación de las normas tributarias”, en Piza Rodríguez, Julio Roberto (ed.). *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

## **Jurisprudencia**

### **Corte Constitucional**

Sentencia T-381 de 15 de enero de 1993, M.P.: José Gregorio Hernández Galindo.

Sentencia C-257 de 27 de mayo de 1998, M.P.: José Gregorio Hernández Galindo.

Sentencia C-818 de 20 de octubre de 1999, M.P.: Carlos Gaviria Díaz.

Sentencia C-1060A de 8 de octubre de 2001, M.P.: Lucy Cruz de Quiñones.

Sentencia C-231 de 18 de marzo de 2003, M.P.: Eduardo Montealegre Lynett.

Sentencia C- 78 de 20 de octubre de 2009, M.P.: Rodrigo Escobar Gil.